

INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO
POLITÉCNICO
DO PORTO

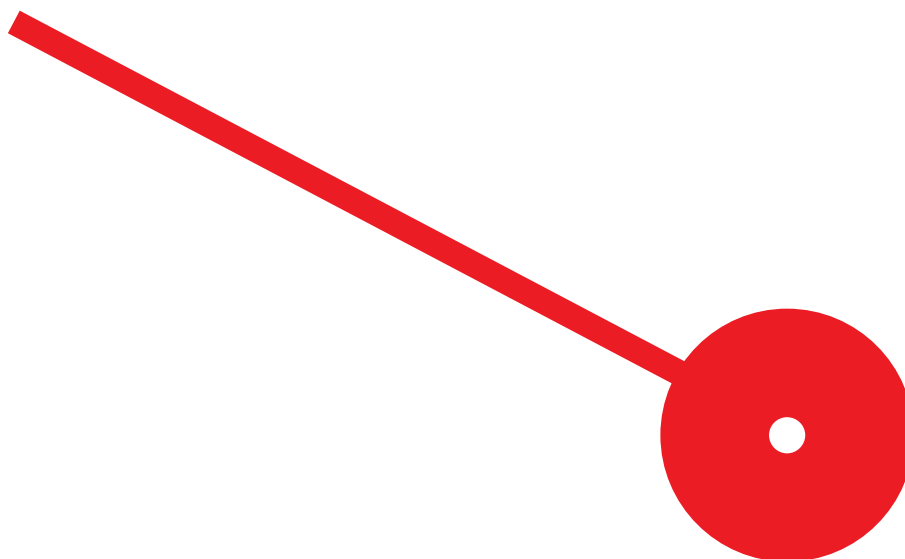
M MESTRADO
CONTABILIDADE E FINANÇAS

Contabilidade e Controlo de Gestão em Instituições de Ensino Superior: Uma Revisão Sistemática da Literatura

Joana Vanessa Moreira Amaral

12/2020

Joana Vanessa Moreira Amaral. Contabilidade e Controlo de Gestão em
Instituições de Ensino Superior: Uma Revisão Sistemática da Literatura
12/2020



INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO
POLITÉCNICO
DO PORTO

M MESTRADO
CONTABILIDADE E FINANÇAS

Contabilidade e Controlo de Gestão em Instituições de Ensino Superior: Uma Revisão Sistemática da Literatura

Joana Vanessa Moreira Amaral

**Dissertação de Mestrado apresentada ao Instituto Superior de Contabilidade e
Administração do Porto para a obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e
Finanças, sob orientação do Professor Doutor José António Fernandes Lopes
Oliveira Vale e co-orientação do Professor Especialista Dr. Luís Abrantes**

Joana Vanessa Moreira Amaral. Contabilidade e Controlo de Gestão em
Instituições de Ensino Superior: Uma Revisão Sistemática da Literatura
12/2020

Resumo

As várias reformas da Nova Gestão Pública conduziram a significativas mudanças nas Instituições de Ensino Superior (IES), nomeadamente no que respeita à Contabilidade e Controlo de Gestão destas instituições. Neste sentido, a presente dissertação fornece uma visão geral dos principais estudos através de uma Revisão Sistemática da Literatura (RSL). Foram seguidas as linhas orientadoras do PRISMA, tendo os dados sido recolhidos a partir das bases de dados ISI Web of Knowledge e Scopus. A amostra final foi de 50 artigos, publicados entre 1981 e 2020. Conclui-se que a investigação nesta área tende a debruçar-se sobre os sistemas de controlo de gestão e os sistemas de avaliação de desempenho. Os resultados destes artigos sugerem que o desenvolvimento e implementação dos vários instrumentos de Contabilidade e Controlo de Gestão são cruciais para as IES. Contudo, várias questões afetam as perceções/attitudes dos vários *stakeholders* destas instituições relativamente à importância destes instrumentos, o que faz com que muitas vezes apenas exista uma implementação parcial. Por fim, os resultados permitem-nos indicar a Teoria Institucional como a mais abordada nos artigos que fazem parte da amostra. Com esta RSL pretende-se fornecer um contributo teórico para a literatura nesta área e um contributo em termos práticos para os gestores das IES, através de uma síntese das principais tendências, passíveis de aplicar noutras instituições. As suas principais limitações relacionam-se com o enquadramento teórico, dado que os estudos sobre Contabilidade e Controlo de Gestão aplicados ao contexto de ensino superior são limitados, e com o facto das publicações como livros, atas de conferência e a denominada literatura cinzenta terem sido *a priori* excluídos, o que fez com que a amostra reduzisse significativamente. Relativamente às pistas para investigação futura, sugere-se que uma futura investigação nesta área se foque na relação entre a Contabilidade e Controlo de Gestão e a Gestão do “Conhecimento” e Capital Intelectual deste tipo de instituições, e também para questões relacionadas com a sustentabilidade. Por último, sugere-se a utilização de mais bases de dados e que sejam realizados estudos em universidades dos Estados Unidos da América.

Palavras-Chave: Contabilidade de Gestão; Controlo de Gestão; Instituições de Ensino Superior; Revisão Sistemática da Literatura.

Abstract

The various reforms of the New Public Management led to significant changes in Higher Education Institutions (HEIs), namely, with regard to the Accounting and Management Control of these institutions. Thereby, this dissertation provides an overview of the main studies through a Systematic Literature Review (SLR). The PRISMA guidelines were followed, and data were collected from the ISI Web of Knowledge and Scopus databases. The final sample consisted of 50 articles, published between 1981 and 2020. It can be concluded that research in this area tends to focus on management control systems and performance evaluation systems. The results of these articles suggest that the development and implementation of the various Accounting and Management Control instruments are crucial for HEIs. However, several issues affect the perceptions / attitudes of the various stakeholders of these institutions regarding the importance of these instruments, which means that there is often only partial implementation. Finally, the results allow us to indicate the Institutional Theory as the most addressed in the articles that are part of the sample. This SLR intends to provide a theoretical contribution to the literature in this area and a contribution in practical terms to the managers of the HEIs, through a synthesis of the main trends, which can be applied in other institutions. Its main limitations are related with the theoretical framework, given that the studies on Accounting and Management Control applied to the context of higher education are limited, and with the fact that publications such as books, conference proceedings and the so-called gray literature were *a priori* excluded, which caused the sample to be significantly reduced. It is suggested that future research in this area focuses on the relationship between Accounting and Management Control and the Management of “Knowledge” and Intellectual Capital of this type of institutions, and also for related issues with sustainability. Finally, it is suggested to use more databases and to conduct studies at universities in the United States of America.

Keywords: Management Accounting; Management Control; Higher Education Institutions; Systematic Literature Review.

Agradecimentos

Quero agradecer aos meus pais e avós por sempre me estimularem a fazer mais e a nunca desistir dos meus objetivos, mesmo quando as adversidades parecem não deixar de existir.

Não posso deixar de agradecer ao meu namorado, o Diogo, que me apoiou nos momentos mais difíceis e que me motivou a pensar no que quero para o futuro e a não me focar naquilo que preferia no momento. Sem a ajuda, força e conforto dele, nunca chegaria tão longe.

Aos meus melhores amigos, Susana e João Dinis, que me inspiraram através dos seus exemplos a terminar a minha dissertação. O apoio deles foi crucial para eu ter finalizado este trabalho tão exigente.

À minha amiga Ana Lemos, que, mesmo sem o saber, me inspirou tantas vezes pelo testemunho de energia e persistência na realização de tantos projetos ao mesmo tempo, e que me ajudou a refletir sobre as minhas escolhas.

E por fim, mas não menos importantes, quero agradecer aos meus orientadores, professores José Vale e Luís Abrantes, pela disponibilidade e atenção que sempre demonstraram, e ainda, por não terem desistido de mim mesmo quando eu não sabia que caminho seguir.

Muito obrigada a todos!

Lista de abreviaturas

ABC – Activity - Based Costing

HEI – Higher Education Institution

HEO – Higher Education Organization

IES – Instituição/ Instituições de Ensino Superior

NGP – Nova Gestão Pública

NIE - New Institutional Economics

NIS - New Institutional Sociology

OIE - Old Institutional Economics

PRISMA - Preferred Reporting Items for Systematic Reviews and Meta-Analyses

RAE - Research Assessment Exercise

REF - Research Excellence Framework

RSL – Revisão Sistemática da Literatura

SCG – Sistema (s) de Controlo de Gestão

TDABC - Time -Driven Activity-Based Costing

Índice

Resumo	iii
Abstract	iv
Agradecimentos	v
Lista de abreviaturas	vi
Índice	vii
Índice de Tabelas	ix
Índice de Figuras	x
INTRODUÇÃO	11
CAPÍTULO I - REVISÃO DA LITERATURA	14
CAPÍTULO II - METODOLOGIA	20
CAPÍTULO III- RESULTADOS	23
3.1. Quais os principais temas abordados nos estudos sobre Contabilidade e Controlo de Gestão em IES?	23
3.1.1. Perspetiva longitudinal dos temas	28
3.2. Quais os principais resultados dos estudos sobre Contabilidade e Controlo de Gestão em IES?	33
3.3. Quais as principais teorias abordadas nos estudos sobre Contabilidade e Controlo de Gestão em IES?	38
CAPÍTULO IV - ANÁLISE COMPLEMENTAR DOS DADOS	41
4.1. Países e continentes onde foram realizados os estudos dos artigos	41
4.2. Número de palavras-chave mais recorrente e palavra-chave mais utilizada	42
4.3. Ano com o maior número de publicações	45
4.4. Número de autores por artigo	46
4.4.1. Número de artigos publicados por autor	47
4.5. Revista com o maior número de artigos publicados	48
CAPÍTULO V – DISCUSSÃO E CONCLUSÕES	51
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	58
APÊNDICES	65
Apêndice 1 - Temas dos artigos que compõem a amostra	65
Apêndice 2 - Resultados dos artigos que compõem a amostra	70
Apêndice 3 - Categorias e respetivos artigos	75
Apêndice 4 - Teorias abordadas nos artigos que compõem a amostra	77

Apêndice 5 - Países e continentes onde foram realizados os estudos da amostra.....	78
Apêndice 6 - Revistas onde foram publicados os artigos da amostra.....	79

Índice de Tabelas

Tabela 1 - Teorias abordadas em mais do que um artigo	39
Tabela 2 - Número de estudos por país	41
Tabela 3 - Número de estudos por continente	42
Tabela 4 - Revistas onde foram publicados mais do que um artigo	48
Tabela 5 - Número de artigos publicados em revistas de Contabilidade	49

Índice de Figuras

Figura 1 - Esquema do PRISMA	22
Figura 2 - Evolução dos temas ao longo do tempo	31
Figura 3 - Número de artigos publicados por categoria	32
Figura 4 - Número de palavras-chave utilizadas por artigo	43
Figura 5 - Palavras-chave mais recorrentes.....	44
Figura 6 - Número de artigos publicados por ano	46
Figura 7 - Número de autores por artigo	47
Figura 8 - Número de artigos publicados por autor	48

INTRODUÇÃO

Nas últimas décadas, a Contabilidade deixou de ter como único objetivo o simples registo das transações financeiras, tornando-se numa forte ferramenta para, entre outros aspetos, avaliar o desempenho e a rentabilidade das organizações. A Contabilidade de Gestão surge como forma de responder às insuficiências da Contabilidade Financeira, a qual se foca, essencialmente, no controlo e registo das relações com terceiros, variações no capital próprio e determinação do resultado líquido num contexto global. A lacuna deixada pela Contabilidade Financeira em fornecer informações sobre o custo dos produtos e/ou serviços é colmatada pela Contabilidade de Gestão. A Contabilidade de Gestão tem como foco a gestão dos processos internos, permitindo determinar os resultados por função, atividade e/ou produto. Inicialmente, a sua aplicação foi restringida às empresas industriais e só posteriormente ao setor dos serviços (Hardan e Shatnawi, 2013).

Por sua vez, o Controlo de Gestão apenas faz sentido com a existência de um planeamento que começa com a definição de objetivos. O controlo consiste em identificar as falhas entre os objetivos inicialmente planeados e os objetivos concretizados. Por outro lado, a palavra “gestão” refere-se à forma de usar eficazmente os recursos materiais, humanos, financeiros, informação e tecnologia, os quais são implementados no sentido de concretizar os objetivos definidos antecipadamente (Benabdelkrim El Filali e Hassainate, 2018).

No que concerne às Instituições de Ensino Superior (IES), o Controlo de Gestão faz todo o sentido. Um Sistema de Controlo de Gestão (SCG) deve ter um papel central na vida destas instituições, isto porque, por norma, apresentam recursos financeiros escassos e, consequentemente, necessitam de captar recursos complementares, através dos serviços que prestam ou da realização de projetos. É verdade que, durante um vasto período de tempo, gestores e proprietários de organizações apenas se focavam no desempenho económico e financeiro. No entanto, este tipo de avaliação foca-se em resultados de curto prazo, negligenciando as consequências a longo prazo (Stefan, 2015).

O objetivo desta dissertação é fornecer uma visão geral dos principais estudos sobre Contabilidade e Controlo de Gestão nas IES através de uma Revisão Sistemática da Literatura (RSL). Com esta dissertação pretende-se, também, preencher a lacuna que existe na literatura sobre este tema, dada a escassez de RSL dentro desta área de investigação.

Assim, ao longo da presente dissertação responder-se-á às seguintes questões de investigação:

Q1: Quais os principais temas abordados nos estudos sobre Contabilidade e Controlo de Gestão em IES?

Q2: Quais os principais resultados dos estudos sobre Contabilidade e Controlo de Gestão em IES?

Q3: Quais as principais teorias abordadas nos estudos sobre Contabilidade e Controlo de Gestão em IES?

Com esta dissertação, destacam-se os seguintes contributos: por um lado, e em termos teóricos, através da realização da presente RSL, é possível determinar o estado da arte relativamente a determinados aspetos da Contabilidade e Controlo de Gestão num contexto específico: Instituições de Ensino Superior. Através da síntese realizada verifica-se que os estudos aplicados no contexto em causa são, ainda, escassos. Por outro lado, é enfatizada a importância dos instrumentos de Contabilidade e Controlo de Gestão na prossecução dos objetivos e gestão destas instituições. Assim, em termos práticos, esta dissertação revela-se útil para os vários *stakeholders* destas instituições, nomeadamente, os seus gestores.

No próximo capítulo é realizada uma breve revisão da literatura, onde são, entre outros aspetos, destacados alguns estudos relevantes na investigação em Contabilidade e Controlo de Gestão. No capítulo II é descrita a metodologia adotada e apresentadas as linhas orientadoras do PRISMA (*Preferred Reporting Items for Systematic Reviews and Meta-Analyses*), que em conjunto com escolha das bases de dados ISI Web of Knowledge e Scopus, conduziram a uma amostra final de 50 artigos. Os resultados da presente dissertação são apresentados no capítulo III e têm como objetivo responder às três questões de investigação inicialmente colocadas. No capítulo IV é feita uma análise

complementar dos dados obtidos. No último capítulo é realizada a discussão dos resultados face à literatura e apresentadas as principais conclusões deste estudo. Por fim, são indicadas as limitações do estudo e sugeridas propostas para uma investigação futura.

CAPÍTULO I - REVISÃO DA LITERATURA

A Contabilidade de Gestão está intimamente relacionada com a Revolução Industrial, tendo-se desenvolvido inicialmente na Europa e depois nos Estados Unidos da América. Nas últimas décadas, a Contabilidade deixou de ter como objetivo o simples registo das transações financeiras, e tornou-se, numa ferramenta para medir o desempenho e maximizar a rentabilidade das organizações (Hardan e Shatnawi, 2013). Desta forma, o caminho para uma empresa ter um bom desempenho e se tornar bem-sucedida passa, eventualmente, por reduzir custos e eliminar produtos e/ou serviços que possam causar perdas. (Krishnan, 2007). Já nos anos 80, Johnson e Kaplan constatarem a necessidade das organizações possuírem um sistema que disponibilizasse informação sobre variáveis estratégicas que fossem relevantes para a criação de valor numa organização. Assim, de forma a responder às insuficiências dos sistemas existentes, conhecidos por serem pouco oportunos e rigorosos, surgiu o sistema de custeio *Activity-Based Costing* (ABC), desenvolvido por Johnson e Kaplan (1987). O método ABC assegura uma análise custo-benefício mais precisa e uma melhoria da *performance* das organizações (Sorros, Karagiorgos, e Mpelesis, 2017).

Por outro lado, o Controlo de Gestão é o culminar de várias fases, sendo a primeira a definição de objetivos. Porém, nem sempre é fácil fazer a transição dos objetivos políticos para planos de ação, com indicadores de desempenho objetivos e mensuráveis. O controlo passa por analisar os desvios que existem entre os objetivos inicialmente planeados e os objetivos conseguidos. Depois de calculados os desvios, devem ser efetuadas as devidas correções. Por sua vez, a palavra “gestão” refere-se à forma como são utilizados os vários recursos disponíveis dentro das organizações, de modo a concretizar os objetivos definidos inicialmente (Benabdelkrim El Filali e Hassainate, 2018). Para atingir a eficiência e eficácia pretendidas, os Sistemas de Controlo de Gestão (SCG) são um instrumento fundamental. Estes sistemas são úteis no apoio à tomada de decisão, por exemplo, sobre alterar ou manter determinadas atividades organizacionais (Guenther e Schmidt, 2014).

Devido à Nova Gestão Pública (NGP), o Controlo de Gestão não é apenas transversal ao setor privado. Os instrumentos deste setor foram transferidos para o setor público, com

o objetivo de aumentar o profissionalismo, eficiência e eficácia das instituições dentro deste setor (Guenther e Schmidt, 2014).

Relativamente às Instituições de Ensino Superior (IES), os instrumentos de Controlo de Gestão são imprescindíveis, nomeadamente, para a avaliação do desempenho destas organizações. Dentro dos instrumentos de Controlo de Gestão existentes, o *Balanced Scorecard* é uma ferramenta de gestão importante, entre outras, para a motorização do desempenho das universidades (Benabdelkrim El Filali e Hassainate, 2018). Tal como qualquer outra organização, as IES operam num mercado competitivo, onde as melhores instituições têm também os melhores alunos, professores, funcionários, e também são as que conseguem os melhores subsídios, sejam privados ou públicos. Assim, as IES precisam de mostrar aos *stakeholders*, evidências da concretização dos seus objetivos, missão e estratégias. Em suma, o *balanced scorecard* é um exemplo de uma metodologia crucial para o planeamento e prossecução dos resultados pretendidos por estas instituições (Yakhou e Ulshafer, 2012).

De acordo com Shields (2018), existem duas grandes eras na investigação em Contabilidade e Controlo de Gestão: antes e depois de 1960. O estudo realizado por Shields (2018) teve como foco um período temporal bastante largo (de 1926 a 2012) e tinha como objetivo perceber como é que tinha sido a evolução dos temas dos artigos ao longo desse período de tempo. O autor identificou, entre 1926 e 1982, seis principais áreas de estudo: (1) Literatura geral, incluindo conceitos fundamentais, valor da informação e descrição da prática; (2) Cálculo de custos do produto; (3) Alocação de custos; (4) Estimativa de custos; (5) Tomada de decisão e (6) Planeamento e controlo (nomeadamente, o orçamento, preços de transferência e teoria da agência). Relativamente ao período entre 1981 e 2000, o autor constatou que 70% dos artigos sobre Contabilidade e Controlo de Gestão focavam-se no controlo. Dentro deste tema, destacou três subtópicos, o controlo organizacional, a mensuração e avaliação de desempenho e o orçamento. Constatou, ainda, que 20% dos artigos abordavam os custos (80% sobre alocação de custos) e 10% eram sobre outros tópicos (preços de transferência, métodos de investigação e gestão estratégica). Shields (2018) também comparou os temas dos artigos publicados entre 1967 e 1979 e dos artigos publicados entre 2002 e 2012. Os resultados deste estudo sugerem que a percentagem de artigos sobre avaliação de desempenho e incentivos passou de 0% para 34%; sobre contratação

e controlo passou de 0% para 24%; sobre informação para planeamento e Controlo de Gestão passou de 4% para 17%; e sobre a implementação da Contabilidade de Gestão passou de 0% para 9%. Por outro lado, os artigos sobre orçamento diminuíram de 54% para 4%, e no que respeita à avaliação individual e tomada de decisão de 42% para 15%. Finalmente, Shields (2018) indicou que entre 1980 e 2012, o número de estudos sobre Contabilidade de Gestão, orçamento e outros tópicos de Contabilidade de Custos diminuíram significativamente, e, por outro lado, houve um aumento substancial no número de artigos sobre mensuração e avaliação de desempenho.

Também Jiang (2019) realizou uma revisão de artigos sobre Contabilidade e Controlo de Gestão, publicados entre 2015 e 2017. O autor identificou os temas seguintes como os principais na investigação em Contabilidade e Controlo de Gestão: (1) Sistemas de Controlo de Gestão; (2) Contabilidade de Custos e Gestão; (3) Métodos de tomada de decisão; (4) Questões gerais da Contabilidade de Gestão; (5) Contabilidade de Gestão orientada para o exterior; (6) Sistemas de informação em Contabilidade de Gestão e (7) Outros temas. Segundo Jiang (2019), a literatura inicialmente estava voltada para a investigação em Contabilidade de Custos/Gestão, contudo, passou a incidir na avaliação de desempenho e recompensa. De acordo com o autor, os temas menos abordados nesse período são: o orçamento, o custo alvo e a contabilidade de custos ambientais.

Um estudo semelhante ao de Jiang (2019) é o de Xie (2019). Este autor também fez uma revisão dos principais temas na investigação em Contabilidade e Controlo de Gestão, entre 2015 e 2017. Para efetuar este estudo, o autor teve por base 71 artigos, publicados em 4 revistas distintas (3 da China e 1 de Inglaterra). Os resultados deste estudo revelam que 38 artigos são sobre os SCG, e, dentro deste tema, foram destacados os seguintes subtemas: mensuração e avaliação de desempenho; recompensa e incentivos; desenvolvimento e integração dos sistemas de Contabilidade e Controlo de Gestão. Por outro lado, os temas menos abordados relacionam-se com a Contabilidade de Custos (nomeadamente, o ABC) e Contabilidade de Gestão Estratégica.

Ainda no que respeita à Contabilidade de Gestão Estratégica, Rashid, Ali, e Hossain (2020) fizeram uma revisão sobre a investigação dentro desta área, no período de 2008 a 2019. De modo a efetuar esta análise, os autores consideraram uma amostra de 150 artigos publicados em 23 revistas distintas. Os resultados deste estudo revelam que a investigação em Contabilidade de Gestão Estratégica tem diminuído ao longo dos anos,

isto porque 55% dos artigos foram publicados entre 2008 e 2012 (ano com maior número de publicações – 24 artigos). A partir de 2013, a investigação nesta área diminuiu drasticamente, sendo que em 2019 foram publicados apenas 3 artigos.

No que concerne à investigação em Contabilidade e Controlo de Gestão, podem ser aplicadas diferentes teorias através de múltiplas perspetivas, de modo a estudar as práticas existentes. Cada uma destas teorias pode fornecer diferentes respostas para problemas distintos (Gong e Tse, 2009). Uma teoria sociológica bastante referida em estudos sobre Contabilidade e Controlo de Gestão é a Teoria Institucional. Por exemplo, Scapens (2012) abordou esta teoria, através da análise das suas três vertentes, designadamente a *New Institutional Economics* (NIE), a *New Institutional Sociology* (NIS) e a *Old Institutional Economics* (OIE). A NIE foca a sua atenção nos fatores económicos que moldam a estrutura das organizações e as suas práticas de Contabilidade e Controlo de Gestão. No entanto, não são só os fatores económicos que têm influência nas organizações, e como tal, é preciso olhar para além da economia, de modo a obter uma compreensão mais profunda de todos os fatores que estão relacionados. É essa lacuna que se pretende que a NIS venha colmatar (Scapens, 2012). A NIS, inicialmente, tendeu a enfatizar a natureza estrutural das instituições, nomeadamente, como é que estas são moldadas por forças institucionais, ou seja, por forças que são externas às organizações. Numa primeira fase, foi dada pouca ênfase à forma como as instituições são criadas e às mudanças que nelas ocorrem. Mais recentemente, a NIS passou a explorar os processos que moldam as práticas dentro das organizações e, nesse sentido, as investigações com base nesta teoria voltaram-se para os processos através dos quais as organizações respondem a pressões institucionais externas. Tendo em conta a NIE e as primeiras investigações da NIS, é possível constatar que as pressões externas podem influenciar a forma como as organizações são estruturadas e geridas. Enquanto a primeira explora as pressões económicas, a segunda explora as pressões institucionais (Scapens, 2012). Por último, a OIE debruça-se sobre os vários tipos de comportamentos económicos que existem, bem como um certo oportunismo. A OIE argumenta que o comportamento dentro dos sistemas económicos (e também dentro das organizações) está incorporado e moldado pelas instituições. Em conjunto, os vários tipos de Teorias Institucionais têm prestado contributos importantes

para as investigações em Contabilidade e Controlo de Gestão, nomeadamente, para as que se referem a processos de mudança (Scapens, 2012).

Outras teorias importantes em Contabilidade e Controlo de Gestão são: a Teoria Contingencial, a Teoria da Agência, as teorias sociológicas (para além da Teoria Institucional) e as teorias psicológicas (Gong e Tse, 2009). A adoção da Teoria Contingencial no sistema contabilístico surge devido a resultados de estudos contraditórios que não podem ser resolvidos através da estrutura universal existente. A adoção da Teoria Contingencial é importante para o processo de ajustar (denominado *fit*) uma prática particular de gestão às variáveis associadas a uma organização específica. Conceitos como a tecnologia, estrutura organizacional e o ambiente foram invocados de forma a explicar o porquê dos sistemas contabilísticos diferirem de umas situações para as outras (Gong e Tse, 2009; Abba, Yahaya, e Suleiman, 2018). Por outro lado, a maioria dos estudos sobre Contabilidade e Controlo de Gestão que envolvem a Teoria da Agência baseiam-se no modelo do principal-agente (*principal-agent*). As três suposições sobre os comportamentos individuais neste modelo são: o interesse próprio, a racionalidade e a capacidade computacional ilimitada. Com base nestas premissas, o modelo do principal-agente assume que os indivíduos podem antecipar todas as possíveis contingências futuras (Gong e Tse, 2009). Quanto às teorias sociológicas, as quais, tal como referido anteriormente, incluem a Teoria Institucional, focam-se na forma como as organizações são estabelecidas por via das interações entre humanos, organizações e sociedade. Estas teorias consideram que os sistemas de Contabilidade e Controlo de Gestão são práticas sociais, ao invés de meras técnicas para a tomada de decisão interna e eficiência organizacional (Gong e Tse, 2009). Finalmente, destacam-se as teorias psicológicas, e dentro destas três teorias específicas: as cognitivas, motivacionais e sociais. Estas teorias são aplicadas na investigação em Contabilidade e Controlo de Gestão para estudar as relações entre o comportamento individual e as práticas de Contabilidade e Controlo de Gestão (Gong e Tse, 2009). Hiebl (2014) abordou um exemplo de uma teoria psicológica denominada de Teoria dos Escalões Superiores. Esta teoria segue a premissa de que as características demográficas (idade, género, formação e estabilidade) dos gestores de topo têm influência nas suas escolhas estratégicas, o que por sua vez, tem influência nos resultados das organizações.

Relativamente à colocação em prática das teorias acima descritas, Rashid et al. (2020) observaram que dos 150 artigos que compõem a amostra, 38 não utilizam qualquer tipo de teoria, o que por sua vez, significa que 75% dos artigos referem teorias. A teoria mais recorrente nesta amostra foi a Teoria da Gestão Estratégica, a qual pode ser vista como uma suposição ou um conjunto de ideias, passíveis de explicar a origem, evolução, os princípios e as aplicações da Gestão Estratégica (Omalaja e Eruola, 2011). Por fim, outras teorias foram mencionadas na amostra do estudo realizado por Rashid et al. (2020), mais especificamente, a Teoria Contingencial, teorias psicológicas e teorias sociológicas, destacando-se a Teoria Institucional.

CAPÍTULO II - METODOLOGIA

Nesta dissertação é realizada uma Revisão Sistemática da Literatura (RSL) aplicada a Instituições de Ensino Superior (IES), complementada por uma análise bibliométrica, tendo em conta que os métodos utilizados nas revisões tradicionais falham em identificar de forma clara, o que se sabe ou não, sobre um determinado tema. Uma RSL aborda uma questão específica, utiliza métodos explícitos e transparentes, de modo a realizar uma investigação bibliográfica completa e uma avaliação crítica e individual dos estudos. Através de uma RSL é possível retirar conclusões sobre o estado atual do conhecimento sobre uma determinada questão ou tema. Este tipo de revisões segue um *design* próprio e descreve por completo o que é feito ao longo de todo o processo (Briner e Denyer, 2012).

Inicialmente aplicadas nas ciências médicas e a ganhar relevo nas áreas de economia e gestão, as RSL diferem das revisões tradicionais narrativas, adotando um processo científico, possível de replicar. Consistem numa técnica detalhada, que tem como propósito minimizar erros ou desvios através de pesquisas exaustivas sobre a literatura (Transfield, Denyer, e Smart, 2003).

As RSL utilizam uma metodologia rigorosa e realçam oportunidades para investigações futuras (Briner e Denyer, 2012). A realização de uma RSL pode seguir cinco etapas: (1) Estabelecer as questões de investigação – os problemas a serem abordados na revisão devem ser especificados de forma clara e inequívoca; (2) Identificar estudos relevantes – deve ser feita uma procura extensiva e utilizados vários recursos. O critério de seleção deve estar diretamente relacionado com as questões formuladas inicialmente; (3) Avaliar a qualidade dos estudos – a avaliação da qualidade dos estudos é importante em todas as etapas de uma revisão; (4) Efetuar uma síntese dos dados – nesta fase podem ser utilizados métodos estatísticos para fazer a síntese dos dados (por exemplo, meta-análise) e (5) Interpretar os resultados (Khan, Kunz, Kleijnen, e Antes, 2003).

De modo a obter a amostra para o presente estudo, foram seguidas as linhas orientadoras do PRISMA (*Preferred Reporting Items for Systematic Reviews and Meta-Analyses*), proposto por Liberati, Altman, Tetzlaff, Mulrow, Gotzsche, Ioannidis, Clarke, Devereaux, Kleijnen, e Moher (2009) e inicialmente aplicado ao setor da saúde.

O PRISMA baseia-se em quatro etapas: identificação, seleção, elegibilidade e artigos incluídos (ver figura 1).

Assim, começou-se por escolher as bases de dados, de modo a recolher os artigos a integrar a RSL. As bases de dados escolhidas foram a ISI Web of Knowledge e a Scopus. A escolha destas bases de dados justifica-se pela predominância de publicações com alto reconhecimento científico.

Os dados foram recolhidos no dia 27 de junho de 2020, tendo sido utilizado o mesmo protocolo nas duas bases de dados, ou seja, começou-se por procurar publicações, utilizando-se, para tal, as seguintes palavras-chave: “*management account**” ou “*management control*”, às quais juntamos as seguintes: “*higher educat**” ou “*universit**” ou “*HEP*” (*Higher Education Institution*) ou “*HEO*” (*Higher Education Organization*) para especificar o contexto em causa. Assim, a partir da base de dados ISI Web of Knowledge foram obtidos 258 resultados e da Scopus 586, perfazendo um total de 844 resultados.

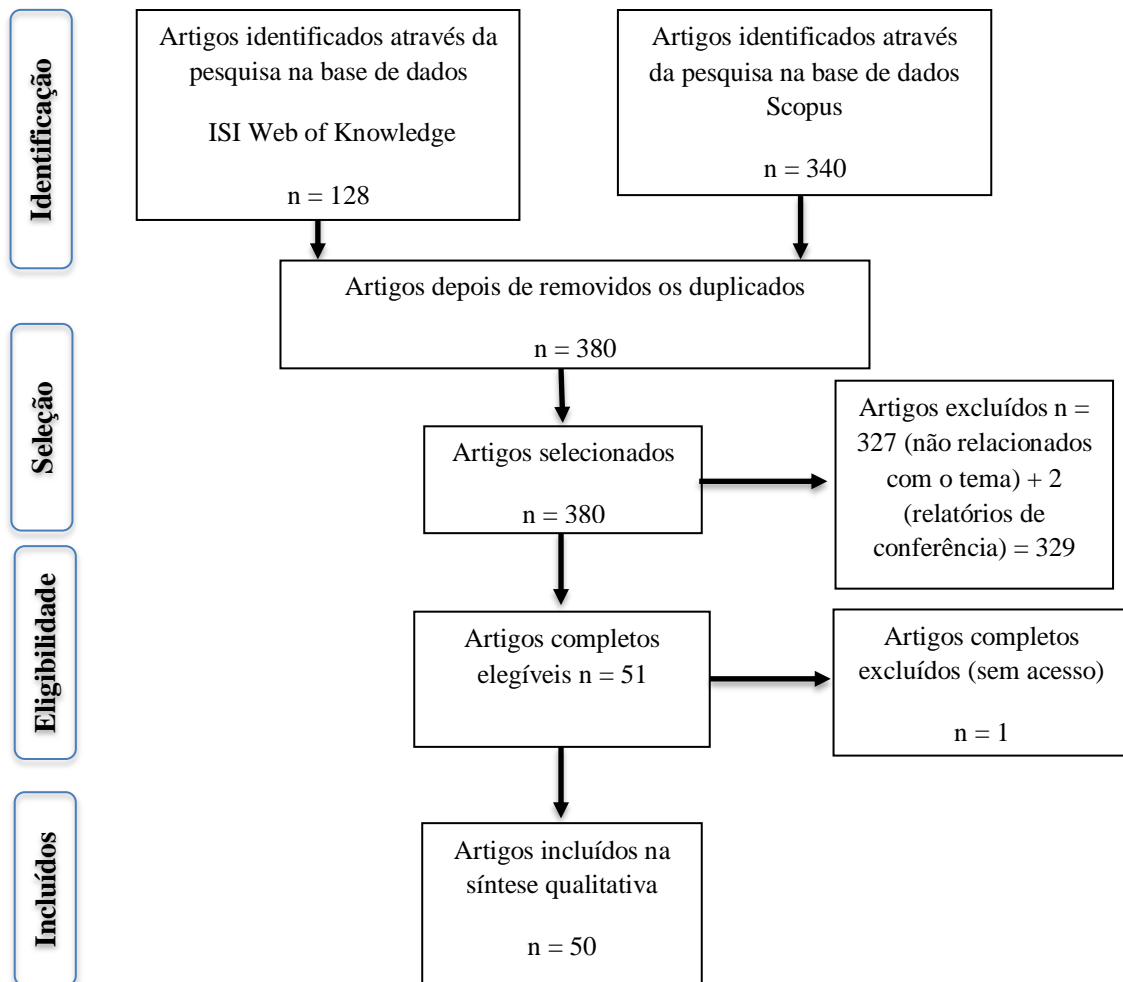
De seguida, procedeu-se à aplicação de um filtro por áreas, tendo em conta o tema e contexto de aplicação da presente dissertação. Na ISI Web of Knowledge foram selecionadas as seguintes áreas: *business finance*; *education educational research*; *management*; *business*; *education scientific disciplines*; *economics*; *social sciences interdisciplinary*; *public administration* e *multidisciplinary sciences*. Depois de aplicado este filtro, a amostra ficou reduzida a 196 resultados.

Na base de dados Scopus, foram selecionadas as áreas: *business management and accounting*; *social sciences*; *economics, econometrics and finance* e *decision sciences*. Com a aplicação deste filtro, a amostra diminuiu para 411 artigos. Por fim, optou-se por selecionar apenas artigos científicos, revisões e artigos *early access*, excluindo-se as demais publicações como livros, atas de conferência ou a denominada “literatura cinzenta”. Optou-se, também, por não efetuar qualquer tipo de restrição temporal. A amostra ficou, assim, reduzida a 128 artigos recolhidos através da ISI Web of Knowledge e 340 artigos recolhidos através da Scopus. Tendo em conta as duas bases de dados, obteve-se uma amostra de 468 resultados, ficando concluída a primeira fase do PRISMA (identificação das publicações).

Na fase de “seleção”, depois de eliminados os artigos duplicados (88 artigos), procedeu-se à leitura dos títulos, resumos e palavras-chave dos 380 artigos. Foram excluídos 329 artigos, 327 por não se relacionarem com o tema e 2 por dizerem respeito a “*conference reports*”. Consequentemente, foram considerados 51 artigos como elegíveis para análise. Contudo, foi excluído 1 artigo por dificuldades de acesso, o que originou uma amostra final de 50 artigos.

De modo a estruturar a análise dos artigos, criou-se uma base de dados em *excel*, na qual se colocaram, para cada um dos artigos, as informações consideradas pertinentes e que foram posteriormente utilizadas.

Figura 1 - Esquema do PRISMA



Fonte: Liberati et al. (2009)

CAPÍTULO III- RESULTADOS

Neste capítulo indicam-se os principais temas abordados nos estudos sobre Contabilidade e Controlo de Gestão em IES (ver apêndice 1), e ainda, como evoluíram ao longo do tempo. De seguida, apresentam-se os resultados dos estudos da amostra (ver apêndice 2), e no fim deste capítulo, são referidas as teorias mencionadas ao longo dos estudos.

Assim, tendo em conta as questões de investigação 1 e 2 (quais os principais temas abordados nos estudos sobre Contabilidade e Controlo de Gestão em IES e quais os principais resultados dos estudos sobre Contabilidade e Controlo de Gestão em IES, respetivamente) e para efeitos da presente dissertação, temas de conteúdo similar foram englobados na mesma categoria (ver apêndice 3), os quais foram destacados para uma melhor identificação.

3.1. Quais os principais temas abordados nos estudos sobre Contabilidade e Controlo de Gestão em IES?

As IES pertencem a um setor de ensino que tem vindo a sofrer consideráveis mudanças, nomeadamente, com as reformas da Nova Gestão Pública (NGP). De facto, uma das categorias que emergiu, ao longo dos artigos analisados, foram **as reformas da NGP e mudanças nas IES**, por meio de Sistemas de Controlo de Gestão (SCG) ou sistemas de avaliação de desempenho (ver Sizer, 1981; Petrides, McClelland, e Nodine, 2004; Chung, Harrison, e Reeve, 2009; David, Abreu, Carreira, e Gonçalves, 2010; Peters, 2013; Boitier e Rivière, 2013; Ayemang e Broadbent, 2015; Martin-Sardesai, 2016; Boitier e Rivière, 2016; Visser, 2016; Martin-Sardesai, Guthrie, Tooley, e Chaplin, 2019; Alharbi, Jamil, Mahmood, e Shaharoun, 2019; Kallio, Kallio, e Blomberg, 2020).

No que respeita às **reformas da NGP**, o estudo de Kallio et al. (2020), teve como objetivo compreender de que forma as reformas do setor público afetaram a organização das IES na Finlândia, os critérios de avaliação de desempenho, e em última instância, a sua razão de ser. Por outro lado, Boitier e Rivière (2016) estudaram como é que os SCG podem ser vetores de uma nova lógica de gestão numa universidade francesa, tendo em

conta que se trata de um contexto onde predominam fortes lógicas institucionais. Relativamente às **mudanças nas IES**, Martin - Sardesai (2016) realizou um estudo em que o objetivo consistia em explorar de que forma os SCG complementam o empreendedorismo institucional. O estudo foi feito através da ilustração do caso de um *vice-chanceler*, que utilizou o SCG para efetuar uma mudança numa universidade pública australiana, em antecipação às imposições externas, mais especificamente, ao Research Assessment Exercise (RAE). Por sua vez, Agyemang e Broadbent (2015) examinaram como é que as IES no Reino Unido desenvolveram os SCG em resposta às imposições do exterior.

Os resultados da RSL sugerem que alguns artigos remetem os seus temas para uma segunda categoria sobre **Contabilidade de Custos/Gestão** (ver Laitinen, 2003; Modell, 2006; Kont e Jantson, 2011; Palowski, 2011; Rueda et al., 2014; Sánchez et al., 2019; Brusca et al., 2019; Hutaibat e Alhatabatb, 2019). Por exemplo, Brusca et al. (2019) estudaram a difusão da Contabilidade de Custos em universidades espanholas. Mais concretamente, os autores analisaram os principais indutores e atores, assim como, as mudanças e benefícios que a implementação da Contabilidade de Custos pode ter na prática. Por sua vez, Hutaibat e Alhatabatb (2019) exploraram a extensão e as determinantes da adoção de práticas de Contabilidade de Gestão em universidades no Reino Unido. Um estudo semelhante ao de Hutaibat e Alhatabatb (2019) é o de Palowski (2011), no qual o autor estudou o desenvolvimento da Contabilidade de Gestão (mais especificamente, do sistema ABC) em universidades no Reino Unido. Sánchez et al. (2019) também exploraram o método ABC, propondo um modelo de gestão baseado nas atividades, com a finalidade de calcular os custos de diferentes departamentos de uma universidade espanhola. Ainda relativamente ao ABC, Kont e Jantson (2011) abordaram os métodos ABC e Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC) no contexto de uma biblioteca universitária, com foco nos pontos fortes e fracos de ambos os métodos, a fim de determinar qual dos dois seria mais adequado ao caso em questão.

Ainda no que concerne à Contabilidade de Gestão, vários artigos abordam a **Contabilidade de Gestão** como uma ferramenta **de Gestão Estratégica** (ver Agasisti, Arnaboldi, e Azzone, 2008; Hutaibat, Von Alberti-Alhtaybat, e Al-Htaybat, 2011; Hutaibat, 2019; Marlina e Tjahjadi, 2020; Marlina, Ardi, Samsiah, Ritonga, e Tanjung,

2020; Huerta-Riveros, Gaete-Feres, e Pedraja-Rejas, 2020). Nesta área, Hutaibat et al. (2011) exploraram o conceito de Contabilidade Estratégica numa universidade inglesa, analisando as práticas e processos de Contabilidade de Gestão Estratégica, bem como o significado atribuído pelos atores¹ do contexto universitário inglês. Por sua vez, Hutaibat (2019), tendo por base a Teoria da Prática de Bourdieu², apresentou os resultados de um estudo sobre o setor de ensino superior na Jordânia, no qual investigou a Contabilidade Estratégica, Contabilidade para Gestão Estratégica e estruturas de poder. Finalmente importa destacar o estudo de Marlina e Tjahjadi (2020). Estes autores elaboraram uma revisão crítica e síntese sobre a investigação em Contabilidade de Gestão Estratégica nas IES, com base em pesquisas e arquivo de dados, de modo a analisar a relação entre a Contabilidade de Gestão Estratégica e o desempenho das universidades, no período compreendido entre 2009 e 2018. Os autores pretendiam efetuar um estado da arte nesta área, expor limites e sugerir melhorias para futura investigação.

De seguida, alguns artigos abordam o **Controlo de Gestão/Ferramentas de Controlo de Gestão** (ver Tsamenyi, Noormansyah, e Uddin, 2008; Broadbent, 2010; Küpper, 2013; Ahrens e Khalifa, 2015). Por exemplo, Ahrens e Khalifa (2015), através do estudo de três universidades nos Emirados Árabes Unidos, visaram compreender o impacto da regulação nas práticas de Controlo de Gestão. Os autores exploraram a forma como certos controlos organizacionais são adaptados aos contextos das IES e sustentam as rotinas das mesmas. Por sua vez, Tsamenyi et al. (2008), tendo como objeto de estudo uma universidade familiar privada na Indonésia, procuraram perceber a natureza e dinâmica do Controlo de Gestão dentro da universidade.

Ao longo da análise dos artigos, identifica-se uma categoria referente aos *stakeholders*, nomeadamente as perceções e atitudes destes atores académicos perante os SCG, sistemas de avaliação de desempenho e ferramentas de Gestão Estratégica. É também abordada a motivação dos diversos atores, e de que modo, esta motivação é ou não

¹ Ao longo da presente dissertação são muitas vezes referidos os “atores académicos”. No contexto da presente dissertação, estes atores englobam os reitores, académicos, gestores, diretores de curso, *teaching managers*, investigadores, *teaching oriented*, diretores financeiros, vice-presidentes, diretores de serviços gerais, entre outros.

² De acordo com Bourdieu, o objetivo e subjetivo não podem existir *de per se* e não são passíveis de explicar os fenómenos sociais de forma individual. A Teoria da Prática consiste em três componentes: habitus, meio e capital (Hutaibat et al., 2011; Hutaibat, 2019).

afetada pelo excesso de controlo e pressão existentes nas IES. Por último, destacam-se as características dos diversos atores e qual a influência que estas têm no uso dos sistemas referidos anteriormente (ver Habersam, Piber, e Skoog, 2013; Minelli, Rebora, e Turri, 2015; Sutton e Brown, 2016; Bollecker, 2016; Jacomossi e Silva, 2016; Dobija, Górska, Grossi, e Strzelczyk, 2019; Pilonato e Monfardini, 2020; Bobe e Kober, 2020; Heinicke e Guenther, 2020).

Relativamente às perceções, Heinicke e Guenther (2020) analisaram o papel mediador dos SCG em três universidades alemãs, bem como as perceções dos reitores e gestores de topo sobre o papel dos mecanismos de Controlo de Gestão dentro destas instituições. Por outro lado, o estudo de Pilonato e Monfardini (2020) focou-se na introdução de um novo sistema de avaliação de desempenho, através do estudo de duas universidades italianas, que tinha como objetivo medir o desempenho do ensino nas IES, investigando qual a perceção dos diretores de curso e *teaching managers*³ relativamente a estes sistemas. Ainda no que respeita às perceções, Dobija et al. (2019) realizaram uma análise com o objetivo de facilitar uma compreensão mais profunda sobre o propósito e os utilizadores da avaliação de desempenho no contexto universitário polaco. Mais especificamente, este artigo pretendia observar como é que a avaliação de desempenho é percecionada pelos reitores, investigadores e *teaching oriented*⁴, de quatro universidades na Polónia.

No que respeita às atitudes, Bollecker (2016) analisou como é que a adoção da Contabilidade de Gestão é influenciada pelos grupos de *stakeholders* (diretor financeiro, três vice – presidentes de três departamentos distintos e o diretor de serviços gerais) de uma universidade francesa. O autor procurou abordar essa questão a partir do estudo de uma IES que procedeu ao desenvolvimento uma ferramenta de custeio total. Relativamente à motivação dos diversos atores académicos, Sutton e Brown (2016) procuraram compreender como é que as IES, que estão constantemente sob pressão para produzir resultados, exercem o Controlo de Gestão sem influenciar a motivação dos diversos atores académicos. Os autores abordaram esta questão através de um estudo de caso exploratório, nomeadamente, através da análise dos SCG de duas universidades australianas. Finalmente, Bobe e Kober (2020), tendo por base a Teoria dos Escalões

³ *Teaching manager*: é o responsável por toda a organização de um determinado curso.

⁴ *Teaching oriented*: este termo engloba os membros das universidades que se dedicam a duas atividades em simultâneo: o ensino e a investigação.

Superiores, investigaram como é que as características demográficas dos reitores de 39 universidades públicas australianas (idade, género, formação e estabilidade) estão associadas à utilização de SCG, medidas de desempenho financeiro e não financeiro nestas instituições.

Outra categoria identificada refere-se ao **orçamento** (ver Jones, Thompson, e Zumeta, 1986; Ozdil e Hoque, 2017; Kenno e Sainty, 2017). Por exemplo, Kenno e Sainty (2017) fizeram uma revisão sobre os desafios de implementar um novo modelo de orçamento baseado nas atividades, através de um estudo de caso numa universidade no Canadá. Por sua vez, Ozdil e Hoque (2017) relataram os resultados de um estudo de caso sobre a implementação de um novo modelo de orçamento numa universidade australiana.

Outros artigos destacam a **Gestão da Qualidade** nas IES. Neste campo, Van Kemenade, Pupius, e Hardjono (2008) desenvolveram um novo conceito de qualidade nas IES, seguindo a premissa de que apesar de existirem várias definições de qualidade, uma nova definição tornou-se necessária para explicar as questões recentes da qualidade no ensino superior. Esta definição baseia-se em quatro componentes: objeto, padrão, assunto e valores. Neste estudo é desenvolvida a última componente, e consequentemente, abordados quatro sistemas de valores sobre qualidade e Gestão da Qualidade: controlo, melhoria contínua, comprometimento e inovação. Por outro lado, Villa, Pons, e Obando (2018) desenvolveram uma metodologia para diagnosticar as condições culturais predominantes numa universidade no Equador e determinar o tipo de mudança necessário aplicar, para assim servir de suporte ao desenvolvimento de sistemas de Gestão da Qualidade no ensino superior.

Para além dos temas já referidos, alguns artigos abordam também, a questão da **sustentabilidade, responsabilidade social e gestão do ambiente** (ver Sulaiman e Rahman, 2013; Chang, 2013; Wigmore-Álvarez e Ruiz-Lozano, 2014; Arroyo, 2017). Sulaiman e Rahman (2013), tendo como contexto uma universidade na Malásia, examinaram duas questões: (1) Até que ponto a comunidade está ciente das questões ambientais e da Contabilidade de Gestão Ambiental; (2) Até que ponto a comunidade tem consciência da necessidade de informação sobre custos ambientais. Por sua vez, Chang (2013) abordou a gestão dos principais custos ambientais de três universidades em Taiwan, através de uma perspetiva contabilística. Para esse efeito, investigou as

práticas de gestão dos custos associados ao consumo de eletricidade, água e papel, e ainda, da geração de resíduos.

Por fim, foi identificada uma última categoria designada de “**Divulgação Financeira**”, na qual apenas foi englobado o artigo de Jovanović e Dragija (2018). Neste artigo são analisados os sistemas de relato financeiro de duas universidades (Eslovénia e Croácia) através de duas vertentes (nível micro e nível macro). A primeira refere-se à Contabilidade de Gestão e a segunda à estrutura de políticas públicas.

Em consequência da análise anterior, foi possível agrupar os temas abordados na amostra em cada uma das seguintes categorias: **(1) Reformas da NGP e mudanças nas IES** (por via de SCG ou sistemas de avaliação de desempenho); **(2) Contabilidade de Custos/Gestão**; **(3) Contabilidade de Gestão Estratégica**; **(4) Controlo de Gestão/Ferramentas de Controlo de Gestão**; **(5) Stakeholders** (perceções, atitudes, motivação e características); **(6) Orçamento**; **(7) Gestão da Qualidade**; **(8) Sustentabilidade, Responsabilidade social e Gestão do ambiente** e **(9) Divulgação Financeira**.

De seguida é apresentada a perspetiva longitudinal da evolução dos temas relativos aos artigos que compõem a amostra.

3.1.1. Perspetiva longitudinal dos temas

Os artigos que constituem a amostra foram publicados entre 1981 e 2020. Assim, e de modo a proceder a uma melhor análise da evolução dos temas ao longo do tempo, efetuou-se uma divisão por quatro períodos: **Primeiro período - 1981 a 2005**; **Segundo período - 2006 a 2010**; **Terceiro período - 2011 a 2015** e **Quarto período - 2016 a 2020**.

O primeiro período (1981 a 2005) é o mais longo (24 anos) dos quatro identificados, contudo, é o período em que foram publicados menos artigos (4 artigos). Dois artigos dizem respeito às **reformas da NGP e mudanças nas IES** (por via de SCG ou sistemas de avaliação de desempenho), um artigo é sobre o **orçamento** e outro sobre **Contabilidade de Custos/Gestão**.

No segundo período (2006 a 2010) foram publicados 7 artigos. Dois artigos dizem respeito às **reformas da NGP e mudanças nas IES** e outros dois abordam temas relacionados com o **Controlo de Gestão/Ferramentas de Controlo de Gestão**. Por fim, foi publicado um artigo relacionado com cada uma das seguintes categorias: **Contabilidade de Gestão Estratégica, Gestão da Qualidade e Contabilidade de Custos/Gestão**.

No terceiro período (2011 a 2015) foram publicados 14 artigos. Destes, foram publicados 3 artigos que abordam temas englobados em cada uma das seguintes categorias: **reformas da NGP e mudanças nas IES, sustentabilidade, responsabilidade social e gestão do ambiente e Contabilidade de Custos/Gestão**. Dois artigos são sobre **Controlo de Gestão/Ferramentas de Controlo de Gestão** e outros dois sobre as perceções, atitudes, características e motivação dos *stakeholders* face aos SCG, sistemas de avaliação de desempenho e ferramentas de Gestão Estratégica. Por fim, foi publicado apenas um artigo sobre **Contabilidade de Gestão Estratégica**.

No último período (2016 a 2020) foram publicados 25 artigos. Os temas mais abordados neste período relacionam-se com os *stakeholders* (7 artigos). Foram também publicados 6 artigos sobre as **reformas da NGP e mudanças nas IES**, 4 artigos sobre **Contabilidade de Gestão Estratégica**, 3 artigos sobre **Contabilidade de Custos/Gestão** e 2 artigos sobre o **orçamento**. Por fim, foi publicado um artigo por cada um das seguintes categorias: **Gestão da Qualidade e sustentabilidade, responsabilidade social e gestão do ambiente**. O único artigo inserido na categoria “**Divulgação Financeira**” foi publicado neste período.

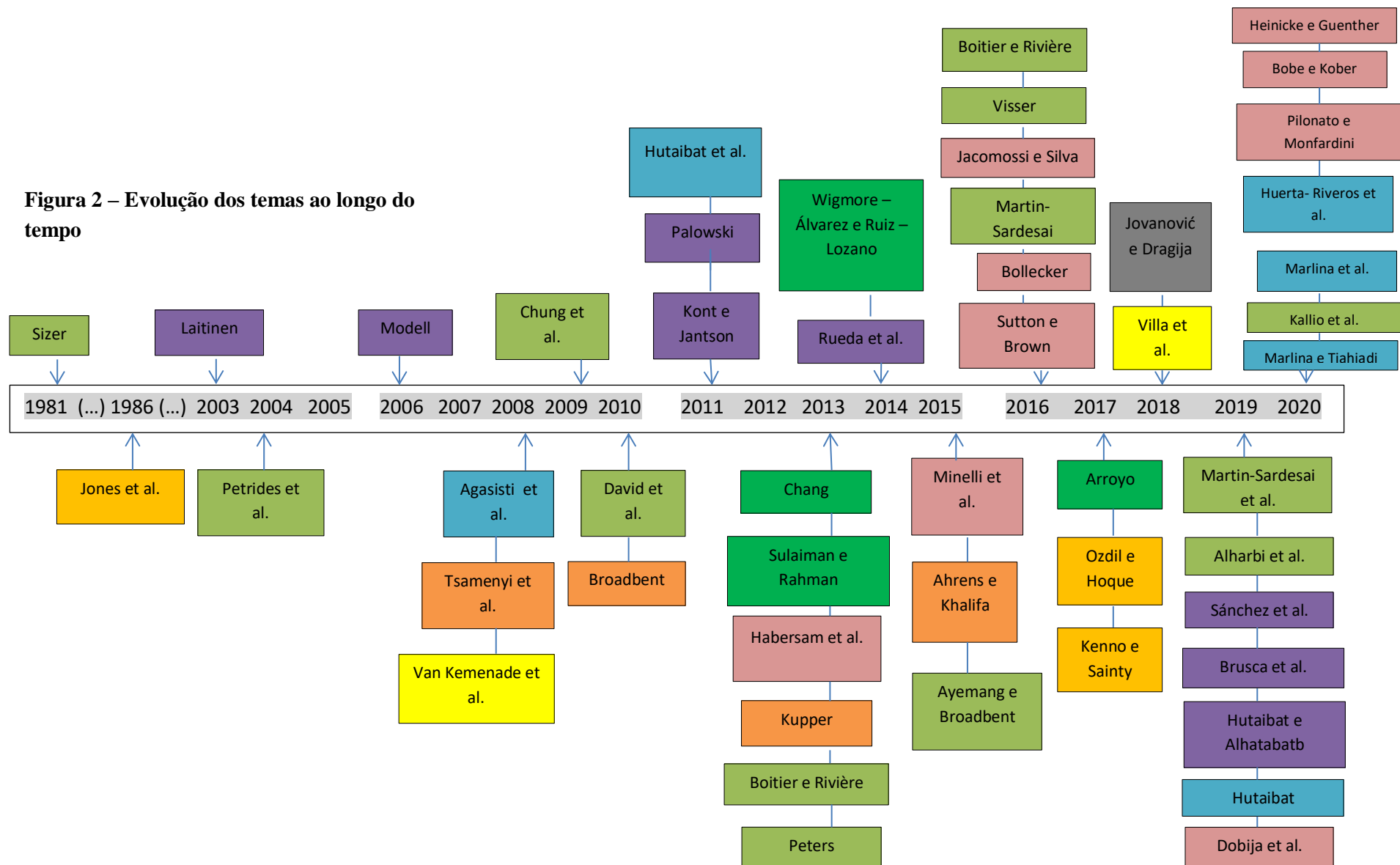
Conforme é possível analisar através da figura 2, os únicos temas transversais aos quatro períodos de tempo identificados são os inseridos nas categorias sobre as **reformas da NGP e mudanças nas IES** (por via de SCG ou sistemas de avaliação de desempenho) e **Contabilidade de Custos/Gestão**. Ou seja, os temas relacionados com estas categorias tiveram destaque ao longo dos 39 anos em que foram publicados os artigos da amostra. As **reformas da NGP e mudanças nas IES** apresentam o maior número de artigos publicados ao longo do tempo (13 artigos – corresponde a 26% da amostra – ver figura 3). Pese embora este facto, 8 artigos foram publicados entre 2011 e 2020. Por sua vez, existem 8 artigos sobre **Contabilidade de Custos/ Gestão**, 6 dos

quais publicados entre 2011 e 2020. Relativamente aos artigos que abordam a **Contabilidade de Gestão Estratégica** (6 artigos), estes foram publicados ao longo de três períodos, mais especificamente, entre 2006 e 2020. Contudo, a maioria dos artigos foram publicados entre 2016 e 2020 (4 artigos). Estes resultados são em parte justificados pelo facto de 50% da amostra ter sido publicada entre 2016 e 2020.

As restantes categorias apenas apresentam artigos publicados em dois dos períodos identificados, como é o caso da categoria sobre as perceções, atitudes, características e motivação dos *stakeholders* face aos SCG, sistemas de avaliação de desempenho e ferramentas de Gestão Estratégica, que foram publicados entre 2013 e 2020. Pese embora este facto, esta categoria engloba o segundo maior número de artigos (9 artigos) e a par da categoria “**sustentabilidade, responsabilidade social e gestão do ambiente**” (artigos publicados entre 2013 e 2017) as a que surgiram há menos tempo. Os temas referentes aos *stakeholders* são os mais recorrentes nos artigos publicados entre 2016 e 2020 (7 artigos publicados neste período sobre estes temas).

Em resumo, a análise longitudinal realizada sugere que os estudos sobre Contabilidade e Controlo de Gestão em IES tendem a focar-se nos SCG e sistemas de avaliação de desempenho, estejam eles relacionados com as **reformas da NGP e mudanças nas IES** ou com os *stakeholders* destas instituições. Por outro lado, os temas menos abordados na amostra são os inseridos nas seguintes categorias: **Controlo de Gestão/Ferramentas de Controlo de Gestão** (4 artigos publicados), **Sustentabilidade, Responsabilidade social e Gestão do ambiente** (4 artigos publicados), **Orçamento** (3 artigos publicados), **Gestão da Qualidade** (2 artigos publicados) e **Divulgação Financeira** (1 artigo).

Figura 2 – Evolução dos temas ao longo do tempo



Fonte: Elaboração própria

Legenda da figura 2:

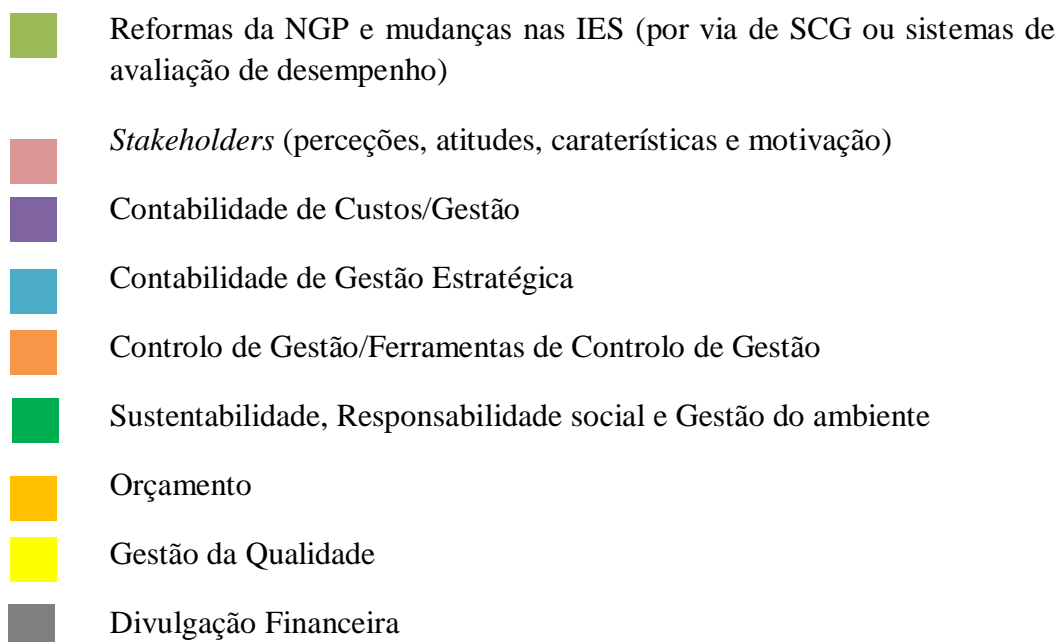
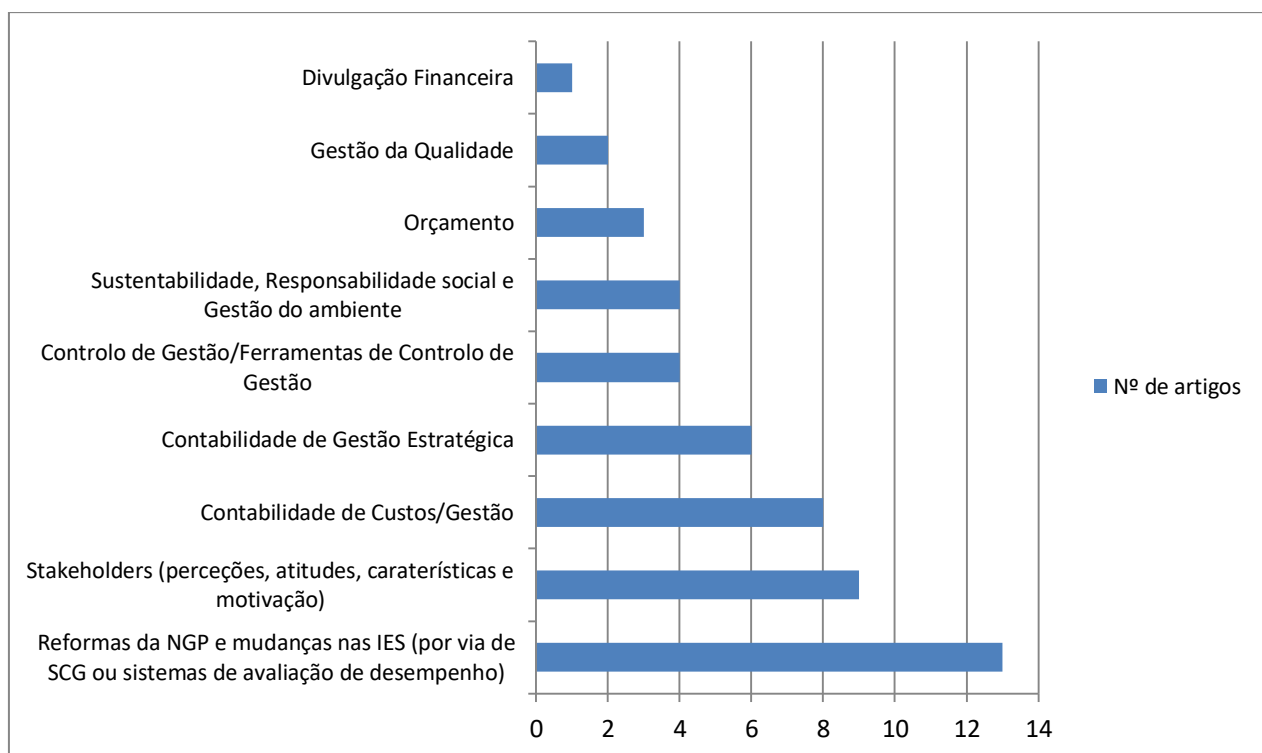


Figura 3 – Número de artigos publicados por categoria



Fonte: Elaboração própria

3.2. Quais os principais resultados dos estudos sobre Contabilidade e Controlo de Gestão em IES?

Relativamente à descrição dos resultados foram tidas em conta as categorias evidenciadas na primeira questão de investigação. Assim, no que se refere aos resultados da categoria sobre **as reformas da NGP e mudanças nas IES**, por meio de SCG ou sistemas de avaliação de desempenho (Sizer, 1981; Petrides et al., 2004; Chung et al., 2009; David et al., 2010; Peters, 2013; Boitier e Rivière, 2013; Ayemang e Broadbent, 2015; Martin-Sardesai, 2016; Boitier e Rivière, 2016; Visser, 2016; Martin-Sardesai et al., 2019; Alharbi et al., 2019; Kallio et al., 2020), exemplificam-se quatro artigos.

Assim, relativamente às **reformas da NGP**, Kallio et al. (2020) sugeriram que as reformas nas IES da Finlândia, conduziram a alterações nas estruturas administrativas, no planeamento e sistemas de controlo, na coordenação e papéis do *staff*, bem como na alocação de poder, o que, por consequência, se tornou num desafio para estas instituições. Por outro lado, Boitier e Rivière (2016), através do estudo de uma universidade francesa, sugerem que é possível a coexistência de diferentes lógicas de gestão dentro desta instituição e uma implementação fragmentada de uma nova lógica de gestão. Isto deve-se ao facto de os vários atores, nomeadamente, administradores, políticos e académicos, adotarem estas lógicas de maneiras distintas e conforme as funções que desempenham. Esta adoção é também afetada pela trajetória profissional e as ligações que mantêm fora da universidade.

No que respeita às **mudanças nas IES**, Martin-Sardesai (2016) observou, através do estudo de uma universidade pública australiana, que o empreendedorismo institucional e os SCG se complementam. A autora indicou, ainda, que os SCG podem ser uma abordagem viável e de sucesso para as universidades adotarem e gerirem. Por sua vez, Agyemang e Broadbent (2015) revelaram que os sistemas internos de Controlo de Gestão desenvolvidos pelas IES no Reino Unido vão ao encontro do Research Excellence Framework (REF). Apesar destes sistemas serem aceites por estas instituições, incentivam, em parte, um afastamento dos valores até então mantidos por estas.

Relativamente aos artigos que abordam a **Contabilidade de Custos/Gestão** (Laitinen, 2003; Modell, 2006; Kont e Jantson, 2011; Palowski, 2011; Rueda et al., 2014; Sánchez et al., 2019; Brusca et al., 2019; Hutaibat e Alhatabatb, 2019), exemplificam-se 4 artigos. O primeiro é o de Brusca et al. (2019) e neste estudo os autores observaram que nos últimos anos muitas universidades espanholas reuniram vários esforços para implementar um sistema de Contabilidade de Custos, em grande parte, devido às exigências do governo central. Pese embora este facto, os resultados sugerem que existe uma distorção nos objetivos desta implementação, isto porque as universidades tendem a valorizar a Contabilidade de Custos para fins de prestação de contas, ao invés de utilizarem esta ferramenta para identificarem, por exemplo, o custo das atividades, a fim de calcularem as propinas e o financiamento público necessário para estas. Por sua vez, Hutaibat e Alhatabatb (2019) identificaram que a dimensão da universidade é uma determinante com impacto significativo na adoção de práticas de Contabilidade de Gestão nas universidades do Reino Unido. Os resultados deste estudo sugerem que as universidades de maior dimensão utilizam com mais frequência estas práticas em comparação com as de menor dimensão. Isto justifica-se pelo facto de as universidades de maior dimensão precisarem de ferramentas mais desenvolvidas para gerirem melhor as suas variadas funções.

Alguns artigos inseridos nesta categoria referem o ABC (Palowski, 2011; Kont e Jantson, 2011; Sánchez et al., 2019). A este respeito, Palowski (2011) constatou que a iniciativa de implementação de um sistema de custeio aplicado ao ensino superior no Reino Unido foi baseado em equívocos de vários aspetos-chave da teoria ABC, mais especificamente, relacionados com os custos dos recursos e das atividades. Por outro lado, Sánchez et al. (2019), através da análise de uma universidade espanhola, sugeriram que o ABC permite às IES identificar as atividades que não trazem valor acrescentado e analisar de que forma podem ser eliminadas, ou caso essa situação não seja possível, fazer com que o consumo de recursos seja o menor possível. Por fim, Kont e Jantson (2011) observaram que tanto o ABC como o TDABC podem ser aplicados em bibliotecas universitárias. Pese embora este facto, o ABC apenas pode ser implementado com a colaboração de um departamento de Contabilidade, enquanto o TDABC pode ser testado e implementado por departamentos separados, assim como, contribuir para a prestação de serviços bibliotecários a preços inferiores.

Ainda no que concerne à Contabilidade de Gestão, vários artigos abordam a **Contabilidade** de Gestão como uma ferramenta de **Gestão Estratégica** (Agasisti et al., 2008; Hutaibat et al., 2011; Hutaibat, 2019; Marlina e Tjahjadi, 2020; Marlina et al., 2020; Huerta-Riveros et al., 2020), exemplificando-se com 3 artigos, de seguida.

O primeiro é o de Hutaibat et al. (2011) e os resultados deste estudo estão relacionados com o conceito de mentalidade. Assim, de acordo com a mentalidade de cada indivíduo (seja burocrática ou empreendedora), a Contabilidade de Gestão Estratégica é tratada e as percepções dos membros institucionais são moldadas. Através do estudo realizado numa universidade inglesa, os autores constataram que a mentalidade adotada depende do contexto em que os membros estão e/ou estavam inseridos, o que é reflexo da Teoria da Prática de Bourdieu. Hutaibat (2019) chegou a resultados semelhantes. Este autor sugeriu que a Contabilidade de Gestão Estratégica (tendo por base a Teoria da Prática de Bourdieu) ocorre em vários graus, e que a mentalidade determina como a Contabilidade é percebida pelos vários atores de uma universidade na Jordânia, e consequentemente, como é tratada. Por último, no estudo realizado por Marlina e Tjahjadi (2020), os autores tinham como objetivo perceber, através de uma revisão crítica, de que modo a Contabilidade de Gestão Estratégica aumenta o desempenho universitário. Contudo, os resultados revelam que o conhecimento nesta área é ainda limitado.

Uma quarta categoria aborda o **Controlo de Gestão/Ferramentas de Controlo de Gestão** (Tsamenyi et al., 2008; Broadbent, 2010; Küpper, 2013; Ahrens e Khalifa, 2015) e exemplificam-se dois artigos. Assim, os resultados do estudo de Ahrens e Khalifa (2015) indicam que a conformidade com o Controlo de Gestão regulamentado, nas três universidades objeto de estudo (Emirados Árabes Unidos), não é mais do que o processo criativo de organizar e traduzir prescrições gerais e aplicar num contexto específico. Por sua vez, Tsamenyi et al. (2008) foram consistentes com estudos anteriores que identificavam a centralização do poder como uma característica fundamental da sociedade javanesa, o que significa, que as questões culturais têm impacto nas práticas de Controlo de Gestão em países menos desenvolvidos como a Indonésia.

Uma quinta categoria identificada é referente às percepções, atitudes, características e motivação dos *stakeholders* face aos SCG, sistemas de avaliação de desempenho e

ferramentas de Gestão Estratégica (Habersam et al., 2013; Minelli et al., 2015; Sutton e Brown, 2016; Bollecker, 2016; Jacomossi e Silva, 2016; Dobija et al., 2019; Pilonato e Monfardini, 2020; Bobe e Kober, 2020; Heinicke e Guenther, 2020).

Relativamente às percepções/attitudes, Heinicke e Guenther (2020) encontraram diferenças significativas entre os gestores de topo e os reitores de três universidades alemãs, relativamente à relação entre a autonomia estrutural e o Controlo de Gestão, e entre o Controlo de Gestão e o desempenho do ensino e investigação. Neste sentido, os gestores de topo apenas consideram os limites e crenças estratégicas como significativamente associados ao desempenho da atividade de docente, enquanto, para os reitores, mais autonomia está associada a mais ênfase nos SCG. Ainda no que respeita às percepções, Pilonato e Monfardini (2020) constataram que os *teaching managers* e os diretores de curso de duas universidades italianas têm diferentes percepções dos sistemas de avaliação de desempenho. Por exemplo, os *teaching managers* têm uma visão mais positiva e defendem que as várias mudanças são importantes, nomeadamente, nos seus processos administrativos, enquanto os diretores de curso tendem a ser mais cautelosos e céticos, pois vêem as reformas como problemáticas e inconsistentes ao nível da demora dos procedimentos e das restrições à sua liberdade de gestão. Por fim, Dobija et al. (2019), através do estudo de quatro universidades polacas, constataram que o uso da avaliação de desempenho depende de fatores exógenos (o ensino superior na Polónia é caracterizado por um forte conjunto de regras e regulamentos) e de fatores endógenos (relacionados com a cultura organizacional e com os vários atores académicos). Ao nível interno é possível verificar diferentes attitudes dos reitores, investigadores e *teaching oriented*, e até alguma resistência ao uso da avaliação de desempenho.

No que concerne às attitudes dos *stakeholders* face aos vários sistemas de controlo, Bollecker (2016) constatou, tendo como contexto de análise uma universidade francesa, que os vários atores (diretor financeiro, três vice-presidentes de três departamentos distintos e o diretor de serviços gerais) têm diferentes attitudes face à ferramenta de custeio total desenvolvida e a sua consequente adoção. Estas diferenças são explicadas por disparidades na alocação de recursos e disponibilidade destes, estratégias de realocação, e por razões relacionadas com a história da instituição.

Relativamente à motivação dos *stakeholders*, Sutton e Brown (2016) mostraram, através do estudo de duas universidades australianas, que em conjunto, o *design* e a operacionalização do SCG, pareceu preservar e até mesmo aumentar a motivação dos vários atores académicos. Isto deve-se ao facto de existir a ilusão de que nenhum ou muito pouco controlo estava a ser exercido.

Por último, no que respeita às características dos *stakeholders*, Bobe e Kober (2020), através do estudo de 39 universidades públicas australianas, indicaram que as características pessoais dos reitores estão associadas à importância que colocam nas medidas de desempenho financeiro e não financeiro, bem como à forma como utilizam os SCG.

Relativamente à categoria “**orçamento**” (Jones et al., 1986; Ozdil e Hoque, 2017; Kenno e Sainty, 2017), exemplificam-se os artigos de Kenno e Sainty (2017) e de Ozdil e Hoque (2017). No primeiro artigo, os autores descreveram que apesar de várias tentativas, questões como a complexidade de implementação e a falta de continuidade do pessoal-chave, tornaram difícil a implementação de um novo sistema de orçamento numa universidade no Canadá. Por outro lado, Ozdil e Hoque (2017) constataram que a alteração do modelo de orçamento foi essencial para o processo de mudança numa universidade australiana.

No que respeita à **Gestão da Qualidade**, Van Kemenade et al. (2008) constataram que a falta de aceitação dos sistemas de avaliação externa no ensino superior pode estar associada a muito controlo e pouca melhoria. O Modelo de Excelência desenvolvido pela EFQM (*European Foundation for Quality Management*) tem perdido destaque para a ISO9000:2000 que, por sua vez, tem ganho relevância no que compete à melhoria contínua. Por outro lado, Villa et al. (2018) observaram que a aplicação do sistema de Gestão de Qualidade numa universidade no Equador tornou-se viável. Porém, foram sentidas barreiras culturais e sociotécnicas que impediram que se atingissem os padrões de qualidade pré - definidos. Pese embora este facto, foram posteriormente aplicados planos de melhoria que conduziram ao aumento do nível de comprometimento e participação dos envolvidos, o que, por conseguinte, se refletiu em resultados mais favoráveis.

Relativamente à categoria que engloba os artigos sobre a **sustentabilidade, responsabilidade social e gestão do ambiente** (Arroyo, 2017; Sulaiman e Rahman, 2013; Chang, 2013; Wigmore-Álvarez e Ruiz-Lozano, 2014), analisaram-se dois artigos: o de Sulaiman e Rahman (2013) e o de Chang (2013). Sulaiman e Rahman (2013) observaram, através dos questionários realizados ao *staff* de uma universidade na Malásia, que estes consideram as informações sobre os custos ambientais como úteis para a gestão do impacto das suas atividades no meio ambiente. Por outro lado, Chang (2013) sugere que os conhecimentos sobre Contabilidade de Gestão Ambiental nas três universidades objeto de estudo (Taiwan) são limitados e que os esforços para melhorar o desempenho ambiental, em particular do ponto de vista contabilístico, são escassos.

Na última categoria, designada de “**Divulgação Financeira**”, insere-se o artigo de Jovanović e Dragija (2018). Os resultados deste estudo mostram que a existência de sistemas de reporte financeiro nas duas universidades objeto de estudo (Eslovénia e Croácia) é particularmente útil para o processo de tomada de decisão. Os autores indicaram ainda, que a função contabilística nas IES é subvalorizada, visto que normalmente é utilizada para fins de prestação de contas aos *stakeholders*.

3.3. Quais as principais teorias abordadas nos estudos sobre Contabilidade e Controlo de Gestão em IES?

Através da análise dos artigos que compõem a amostra é possível identificar 15 artigos que abordam teorias. Ao longo destes artigos são referidas 13 teorias distintas (ver apêndice 4).

Assim, as teorias mais abordadas ao longo da amostra são (ver tabela 1): a Teoria Institucional e respetivas vertentes – *New Institutional Economics* (NIE), *New Institutional Sociology* (NIS) e *Old Institutional Economics* (OIE), referidas em 7 artigos (Ozdil e Hoque, 2017; Boitier e Rivière, 2013; Dobija et al., 2019; Bollecker, 2016; Modell, 2006; Hutaibat e Alhatabatb, 2019; Minelli et al., 2015). A Teoria do Isomorfismo é abordada em 4 artigos (Dobija et al., 2019; Bollecker, 2016; Agasisti et al., 2008; Brusca et al., 2019). E, por fim, a Teoria da Prática de Bourdieu e a Teoria

Fundamentada são, ambas, mencionadas em 2 artigos (Hutaibat et al., 2011; Hutaibat, 2019).

As restantes teorias abordadas e que surgem num único artigo são: a Teoria da Escolha Racional (Ozdil e Hoque, 2017), a Teoria Auto-referencial (Agasisti et al., 2008), a Teoria da Auto-determinação (Sutton e Brown, 2016), a Ordem Negociada (*Negotiated Order*) (Modell, 2006), a Teoria Contingencial (Hutaibat e Alhatabatb, 2019), a Teoria dos Indutores de Custos (Palowski, 2011), a Teoria do Controlo Organizacional (Minelli et al., 2015), a Teoria do Profissionalismo (Heinicke e Guenther, 2020) e a Teoria dos Escalões Superiores (Bobe e Kober, 2020).

Relativamente às teorias indicadas é possível observar que grande parte são teorias sociológicas e psicológicas. No que concerne às teorias sociológicas destacam-se a Teoria Institucional, a Teoria da Prática de Bourdieu, a Teoria da Escolha Racional, a designada Ordem Negociada (*Negotiated Order*) e a Teoria do Isomorfismo. No que respeita às teorias psicológicas inserem-se neste grupo a Teoria dos Escalões Superiores, a Teoria da Auto-determinação, a Teoria Auto-referencial e a Teoria do Profissionalismo. No total, 9 teorias (das 13 teorias identificadas) inserem-se nesta tipologia.

Tabela 1 – Teorias abordadas em mais do que um artigo

Teorias	Artigos
Teoria Institucional	Ozdil e Hoque (2017)
	Dobija et al. (2019)
	Modell (2006)
	Boitier e Rivière (2013)
	Bollecker (2016)
	Hutaibat e Alhatabatb (2019)
	Minelli et al. (2015)
Teoria do Isomorfismo	Dobija et al. (2019)
	Bollecker (2016)
	Agasisti et al. (2008)
	Brusca et al. (2019)

Teoria da Prática de Bourdieu	Hutaibat et al. (2011)
	Hutaibat (2019)
Teoria Fundamentada	Hutaibat et al. (2011)
	Hutaibat (2019)

Fonte: Elaboração própria

CAPÍTULO IV - ANÁLISE COMPLEMENTAR DOS DADOS

Neste capítulo serão apresentados alguns resultados dos dados complementares obtidos a partir da análise dos artigos, nomeadamente: os países e continentes onde foram realizados os estudos constantes dos artigos; o número de palavras-chave mais recorrente nos artigos, bem como, a palavra-chave mais utilizada; o número de publicações por ano; o número de autores por artigo e ainda os autores com mais do que um artigo publicado. Na última questão menciona-se a revista que publicou o maior número de artigos da amostra.

4.1. Países e continentes onde foram realizados os estudos dos artigos

Na maioria dos artigos (44 artigos) que compõem a amostra (50 artigos) foram realizados estudos de caso em universidades⁵. Através da análise dos artigos foi possível verificar quais tinham sido as universidades objeto de estudo, e consequentemente, a que países pertenciam. No total, foram efetuados 46 estudos de caso em 26 países distintos (ver apêndice 5).

A Austrália (6 estudos) e Reino Unido (4 estudos) são os países com mais estudos realizados, contudo, são vários os países onde foram realizados mais do que um estudo (ver tabela 2). Assim, seguem-se a Itália, França e Espanha, onde foram efetuados 3 estudos. Por sua vez, na Alemanha, Canadá, Inglaterra, Finlândia e Indonésia apresentam-se 2 estudos, respetivamente. Os restantes estudos foram realizados noutros países (ver apêndice 5).

Tabela 2 – Número de estudos por país

País	Nº estudos
Austrália	6
Reino Unido	4
Itália	3

⁵ Nos restantes artigos foram realizadas revisões sobre determinados temas abordados nestes.

França	3
Espanha	3
Alemanha	2
Canadá	2
Inglaterra	2
Finlândia	2
Indonésia	2

Fonte: Elaboração própria

Por conseguinte, é possível verificar qual o continente com mais estudos realizados (ver tabela 3). Assim, 26 dos estudos foram realizados em países pertencentes ao continente europeu, ou seja, mais de 50% dos estudos. Depois, 7 estudos foram feitos em países pertencentes ao continente asiático e outros 7 estudos efetuados em países do continente americano. Por último, surge a Oceânia onde foram realizados 6 estudos, todos na Austrália.

Tabela 3 – Número de estudos por continente

Continente	Nº de estudos
Europa	26
Ásia	7
América	7
Oceânia	6

Fonte: Elaboração própria

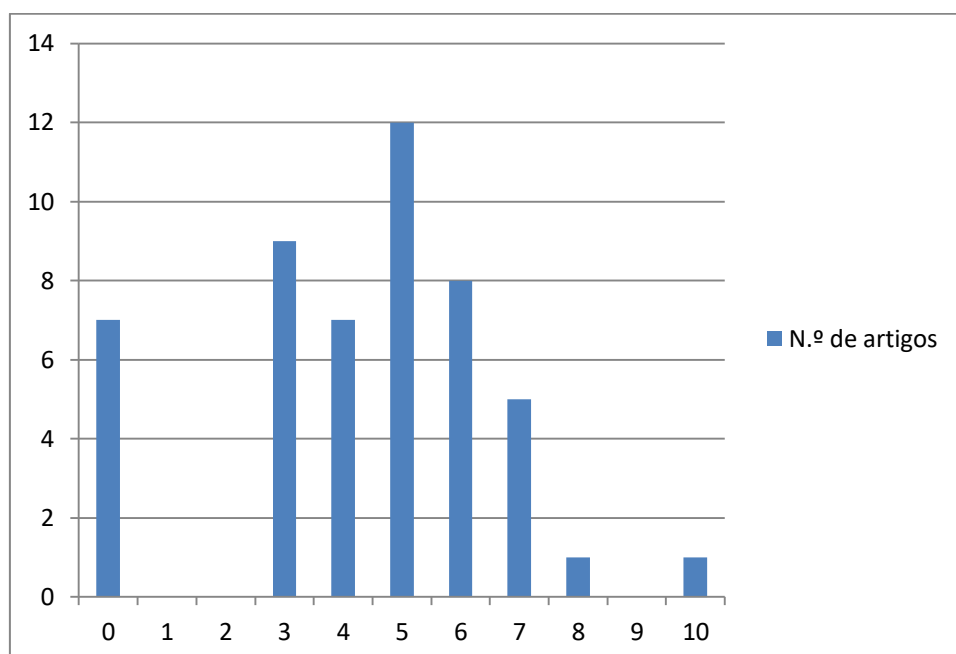
4.2. Número de palavras-chave mais recorrente e palavra-chave mais utilizada

No que respeita ao número de palavras-chave utilizadas nos artigos que compõem a amostra é possível indicar que 7 artigos não utilizam qualquer palavra-chave (artigos publicados antes de 2011).

Relativamente aos restantes artigos, o número de palavras-chave mais recorrente (ver figura 4) é o que se apresenta de seguida e pela seguinte ordem: 5 palavras-chave (12

artigos), 6 palavras-chave (8 artigos), 4 palavras-chave (7 artigos) e 7 palavras-chave (5 artigos).

Figura 4 – Número de palavras-chave utilizadas por artigo



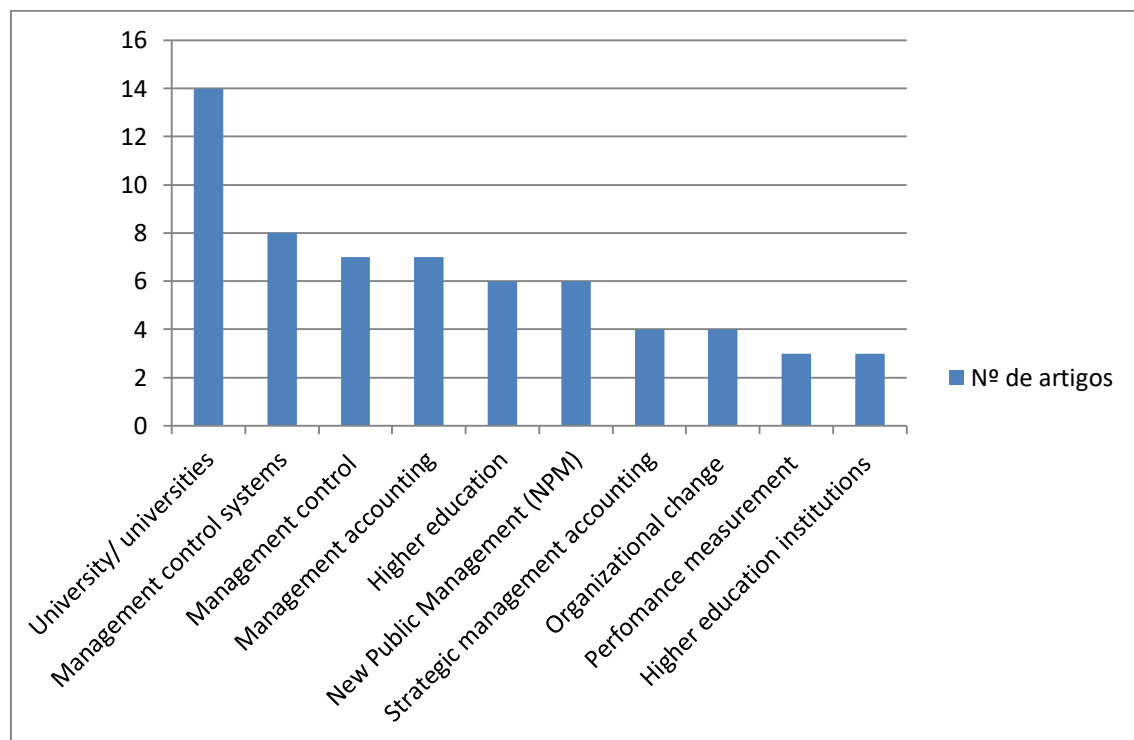
Fonte: Elaboração própria

No que concerne às palavras-chave utilizadas, no total dos 50 artigos foram mencionadas 215 palavras-chave e destas 151 palavras-chave distintas, o que por sua vez, significa que algumas destas foram utilizadas em mais do que um artigo (ver figura 5). Através da análise dos artigos é possível indicar que a palavra-chave mais recorrente é *university* ou *universities*, repetida em 14 artigos. Contudo, há outras palavras-chave predominantes como: *management control systems* (8 artigos), *management control* (7 artigos), *management accounting* (7 artigos), *higher education* (6 artigos), *New Public Management* ou *NPM* (6 artigos), *strategic management accounting* (4 artigos), *organizational change* (4 artigos), *performance measurement* (3 artigos) e *higher education institutions* (3 artigos).

As palavras-chave seguintes surgem em dois artigos, respetivamente: *reform*, *institutional theory*, *performance indicators*, *performance measurement systems*, *environmental management accounting*, *cost accounting*, *neo-institutional sociology*, *levers of control*, *performance measures*, *organizational culture*, *institutional logic* e

accountability. As restantes palavras-chave apenas foram mencionadas uma vez, ou seja, num artigo.

Figura 5 – Palavras-chave mais recorrentes



Fonte: Elaboração própria

É possível observar uma correspondência entre as palavras-chave que mais vezes foram mencionadas e as categorias identificadas no capítulo III – Resultados. Por exemplo, as palavras-chave: *New Public Management* ou NPM; *organizational change*; *reform* e *higher education institutions*, estão diretamente relacionadas com os artigos sobre as “Reformas da NGP e mudanças nas IES”. As palavras-chave: *management control systems*; *performance measurement*; *performance indicators*; *performance measurement systems* e *performance measures* relacionam-se tanto com os artigos inseridos na categoria “Reformas da NGP e mudanças nas IES” como com os artigos que abordam os “Stakeholders”. As palavras-chave: *management accounting* e *cost accounting* identificam-se com a categoria “Contabilidade de Custos/Gestão. A palavra-chave “*strategic management accounting*”, corresponde ao título da categoria “Contabilidade de Gestão Estratégica”. A palavra-chave “*management control*” está relacionada com a categoria “Controlo de Gestão/Ferramentas de Controlo de Gestão”, porém, pode ser transversal a outras categorias. E por fim, a palavra-chave

“*environmental management accounting*” identifica-se com os artigos sobre “Sustentabilidade, Responsabilidade social e Gestão do ambiente. Por fim, os artigos inseridos nas categorias: “Orçamento”, “Gestão da Qualidade” e “Divulgação Financeira” referem outras palavras-chave que não foram repetidas.

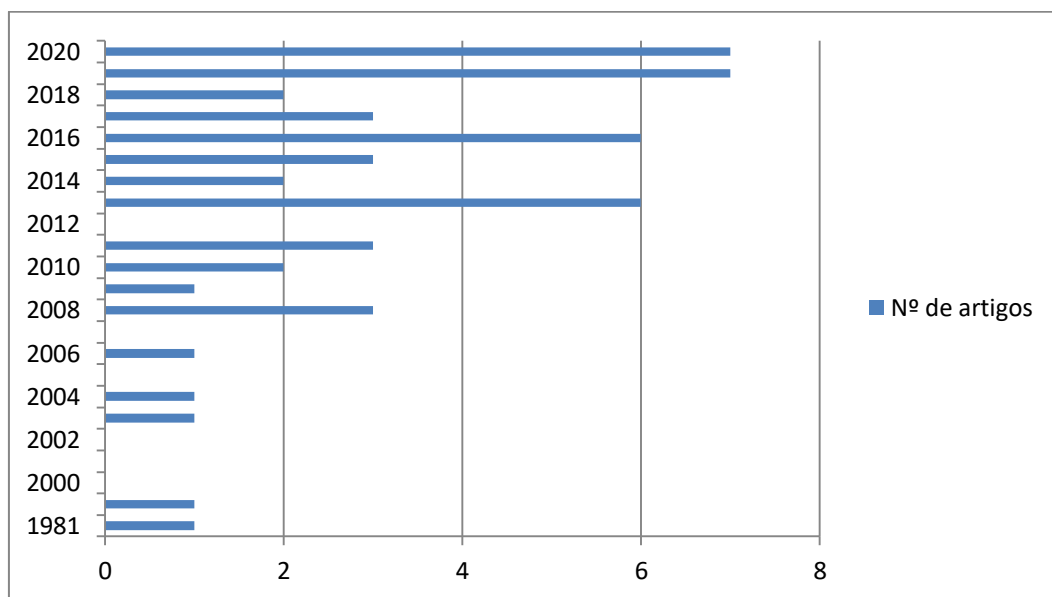
4.3. Ano com o maior número de publicações

Em 1981 foi publicado o artigo mais antigo da amostra e em 2020 o mais recente (ou seja, 39 anos de diferença).

É possível constatar através da análise dos artigos (ver figura 6), que foram publicados 2 artigos antes de 2000, 1 em 1981 e outro em 1986. Pese embora este facto, nenhum artigo foi publicado entre 1986 e 2003. Os restantes 48 artigos que compõem a amostra foram publicados entre 2003 e 2020, porém em alguns destes anos não existiram artigos publicados, mais especificamente, em 2005, 2007 e 2012. Em 2003, 2004 e 2006 apenas foi publicado 1 artigo, respetivamente por cada ano. Em 2008 foram publicados 3 artigos, em 2009 foi publicado 1 artigo, em 2010 foram publicados 2 artigos e em 2011 foram publicados 3 artigos.

A maioria dos artigos foi publicada a partir do ano 2013, mais concretamente, 36 artigos, o que perfaz 72% da amostra. Assim, em 2013 foram publicados 6 artigos, em 2014 foram publicados 2 artigos, em 2015 foram publicados 3 artigos, em 2016 foram publicados 6 artigos, em 2017 foram publicados 3 artigos, em 2018 foram publicados 2 artigos, e em 2019 e 2020, foram publicados 7 artigos respetivamente em cada ano.

Figura 6 – Número de artigos publicados por ano



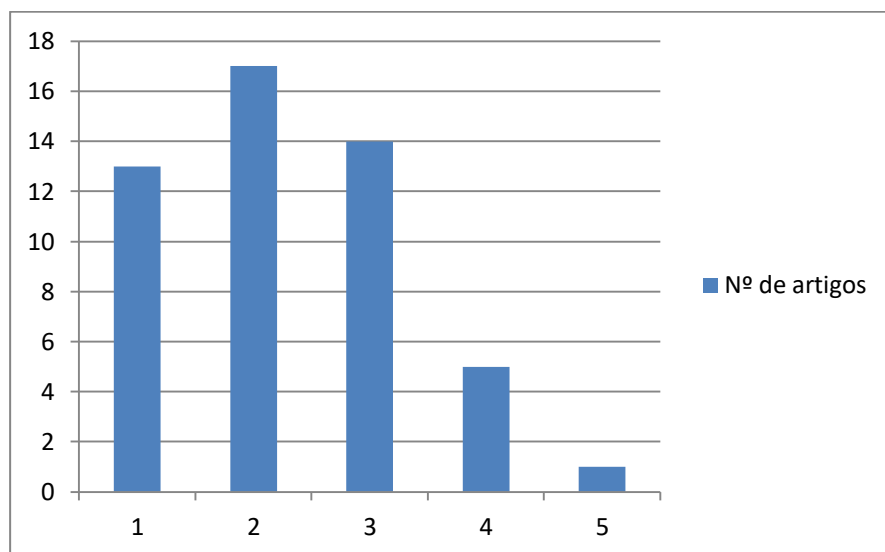
Fonte: Elaboração própria

Conclui-se, a partir da análise destes dados, que a partir de 2013 a investigação em Contabilidade e Controlo de Gestão voltou-se para o contexto do ensino superior, isto porque, existiu um aumento considerável de publicações comparando com os anos anteriores. Ainda, ressalva-se, que o interesse nesta área parece continuar a evoluir de forma positiva, pois os anos com maior número de publicações são 2019 e 2020.

4.4. Número de autores por artigo

Conforme é possível observar através da figura 7, 13 artigos foram publicados apenas por um autor, o que corresponde a 26% da amostra. O número de autores mais frequente é de dois autores por artigo (17 artigos) ou de três autores (14 artigos), o que por sua vez, significa que 62% dos artigos foram publicados por dois ou três autores. Relativamente aos artigos publicados por 4 ou 5 autores (número máximo de autores que surge na amostra), 5 artigos foram publicados por 4 autores e apenas 1 artigo foi publicado por 5 autores. Em resumo, 74% dos artigos foram publicados em co-autoria (ou seja, por mais de um autor).

Figura 7 – Número de autores por artigo



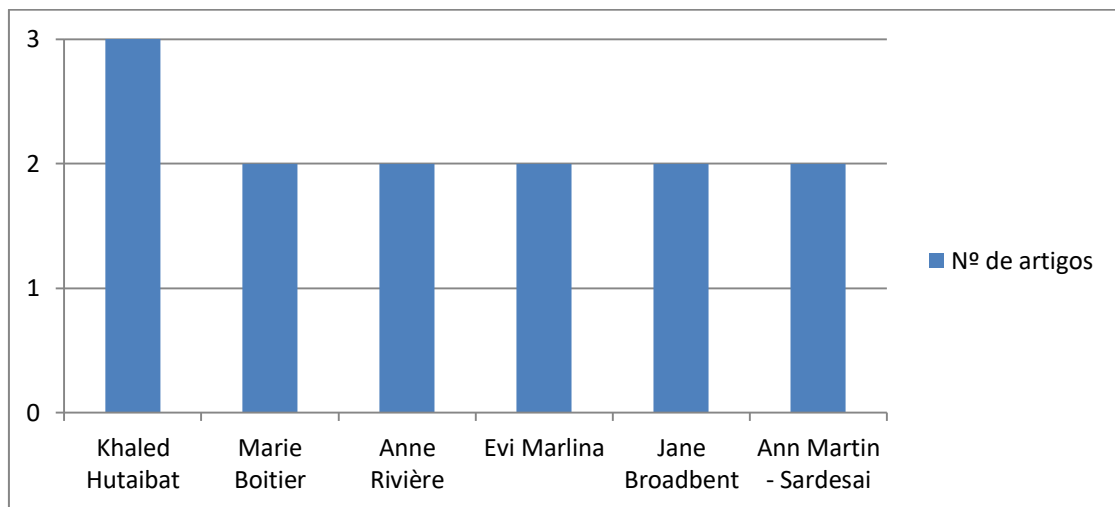
Fonte: Elaboração própria

4.4.1. Número de artigos publicados por autor

Ao longo da análise dos dados foi possível verificar que alguns autores publicaram mais do que um artigo da amostra (ver figura 8).

De facto, destaca-se Khaled Hutaibat, que publicou 3 artigos. Para além deste autor, existem mais 5 autores (Marie Boitier, Anne Rivière, Evi Marlina, Jane Broadbent e Ann Martin-Sardesai) que publicaram dois artigos, respetivamente.

Figura 8 – Número de artigos publicados por autor



Fonte: Elaboração própria

Por fim, através da análise dos dados, foi possível concluir que os artigos publicados por estes autores foram maioritariamente publicados em co-autoria, o que vai ao encontro dos resultados do ponto 4.4., os quais sugerem que em 74% dos artigos predomina a co-autoria.

4.5. Revista com o maior número de artigos publicados

Os 50 artigos que compõem a amostra foram publicados em 41 revistas distintas (ver apêndice 6). Destas revistas, apenas 8 publicaram (ver tabela 4) mais do que um artigo. A revista com mais artigos publicados é a *Accounting, Auditing & Accountability Journal* (3 artigos).

Tabela 4 – Revistas onde foram publicados mais do que um artigo

Revista	Nº de artigos
Accounting, Auditing & Accountability Journal	3
The British Accounting Review	2
European Accounting Review	2

Comptabilité - Contrôle – Audit	2
Quality in Higher education	2
Qualitative Research in Accounting & Management	2
Journal of Accounting & Organizational Change	2
Critical Perspectives on Accounting	2

Fonte: Elaboração própria

Das 41 revistas onde foram publicados os artigos, é possível constatar que 16 dizem respeito a revistas de Contabilidade (ver tabela 5). Esta observação é feita através do nome destas revistas, que englobam uma das seguintes palavras: *Accounting*, *Comptabilité* ou *Accountancy*. Nestas revistas foram publicados 24 artigos, o que significa, que 48% dos artigos estão publicados em revistas de Contabilidade.

Tabela 5 – Número de artigos publicados em revistas de Contabilidade

Revistas		Nº de artigos publicados
1	Accounting, Auditing & Accountability Journal	3
2	The British Accounting Review	2
3	European Accounting Review	2
4	Comptabilité - Contrôle - Audit	2
5	Qualitative Research in Accounting & Management	2
6	Journal of Accounting & Organizational Change	2
7	Critical Perspectives on Accounting	2
8	Journal of Applied Accounting Research	1
9	Pacific Accounting Review	1
10	Int. J. Banking, Accounting and Finance	1
11	Accounting History	1
12	Accounting and Finance	1
13	Journal of Management Accounting Research	1
14	Australian Accounting Review	1
15	Accounting Forum	1
16	Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfseconomie	1
Total		24

Fonte: Elaboração própria

Através destes dados, conclui-se que os artigos foram publicados numa diversidade de revistas e apenas 8 publicaram mais do que um artigo. Do leque de revistas onde foram publicados os artigos (ver apêndice 6), cerca de 40% são revistas de Contabilidade, o que faz todo o sentido, já que a presente dissertação tem como foco a Contabilidade e Controlo de Gestão.

CAPÍTULO V – DISCUSSÃO E CONCLUSÕES

Neste capítulo serão analisados novamente o objetivo e as questões de investigação desta dissertação. De seguida, será apresentado um resumo dos resultados obtidos e feita uma discussão face aos resultados da literatura mencionada no Capítulo I – Revisão de Literatura. Numa terceira parte são apresentados os contributos atingidos com esta dissertação. Por fim, é feita uma reflexão sobre as limitações deste estudo e são indicadas pistas para investigação futura nesta área.

Assim, o objetivo desta dissertação consistiu em fornecer, através de uma Revisão Sistemática da Literatura (RSL), uma visão geral dos principais estudos sobre Contabilidade e Controlo de Gestão em Instituições de Ensino Superior (IES) e preencher a lacuna existente na literatura sobre este tema, com um foco em três questões de investigação: Q1 - Quais os principais temas abordados nos estudos sobre Contabilidade e Controlo de Gestão em IES?; Q2 - Quais os principais resultados dos estudos sobre Contabilidade e Controlo de Gestão em IES? e Q3 - Quais as principais teorias dos estudos sobre Contabilidade e Controlo de Gestão em IES?. De modo a atingir o objetivo desta dissertação foram seguidas as linhas orientadoras do PRISMA e utilizadas duas bases de dados, a ISI Web of Knowledge e a Scopus, através das quais obtivemos uma amostra final de 50 artigos.

Relativamente aos resultados da primeira questão de investigação, foram identificadas inicialmente 9 categorias e englobados os artigos com temas similares na respetiva categoria. Assim, foram identificadas as seguintes categorias: (1) Reformas da NGP e mudanças nas IES (por via de SCG ou sistemas de avaliação de desempenho); (2) Contabilidade de Custos/Gestão; (3) Contabilidade de Gestão Estratégica; (4) Controlo de Gestão/Ferramentas de Controlo de Gestão; (5) *Stakeholders* (perceções, atitudes, motivação e características); (6) Orçamento; (7) Gestão da Qualidade; (8) Sustentabilidade, Responsabilidade social e Gestão do ambiente; (9) e uma categoria designada de Divulgação Financeira.

Para além da identificação destas categorias, foram também descritos alguns dos temas abordados nos artigos e apresentada uma perspetiva longitudinal dos mesmos, de modo a perceber como tinham evoluído ao longo do período (1981 a 2020). Para uma melhor

compreensão desta análise, procedeu-se à divisão deste período em quatro de menor tempo (Primeiro período - 1981 a 2005; Segundo período - 2006 a 2010; Terceiro - 2011 a 2015; Quarto período - 2016 a 2020). Através desta análise, verificou-se que os temas inseridos nas reformas da NGP e mudanças nas IES (por via de SCG ou sistemas de avaliação de desempenho) são os mais recorrentes na amostra (13 artigos) e são também transversais aos quatro períodos de tempo identificados (a par da categoria “Contabilidade de Custos/Gestão”). Pese embora este facto, 8 destes 13 artigos foram publicados entre 2011 e 2020. Por outro lado, apenas a categoria “Contabilidade de Gestão Estratégica” engloba artigos publicados (6 artigos) em três dos períodos identificados (as restantes categorias são constituídas por artigos publicados apenas em dois períodos), mais especificamente, entre 2006 e 2020. Contudo, a maioria dos artigos que abordam temas relacionados com a Contabilidade de Gestão Estratégica foi publicada entre 2016 e 2020. Esta observação deve-se ao facto de 50% da amostra (25 artigos) ter sido publicada entre 2016 e 2020.

Os temas relacionados com as perceções, atitudes, motivações e características dos *stakeholders* face aos SCG, sistemas de avaliação de desempenho e ferramentas de Gestão Estratégica e com a sustentabilidade, responsabilidade social e gestão do ambiente são os que surgiram há menos tempo. Os artigos que referem as perceções, atitudes, motivação e características dos *stakeholders*, foram publicados entre 2013 e 2020 (9 artigos) e os artigos sobre a sustentabilidade, responsabilidade social e gestão do ambiente, entre 2013 e 2017 (4 artigos). Pese embora o facto de os temas sobre os *stakeholders* terem surgido há menos tempo, são os temas sobre os quais a investigação em Contabilidade e Controlo de Gestão nas IES mais se interessou no período de 2016 a 2020.

Por outro lado, os temas menos vezes abordados ao longo da amostra são os inseridos nas seguintes categorias: Controlo de Gestão/Ferramentas de Controlo de Gestão; Sustentabilidade, Responsabilidade social e Gestão do ambiente; Orçamento; Gestão da Qualidade e Divulgação Financeira.

No que respeita a este ponto, os estudos mencionados no capítulo I – Revisão de Literatura (Shields, 2018; Jiang, 2019; Xie, 2019; Rashid et al., 2020) chegaram a resultados idênticos em alguns aspetos. Shields (2018) indicou que os estudos sobre Contabilidade e Controlo de Gestão, que inicialmente (período entre 1926 e 1986)

estavam voltados para os custos, entre 2002 e 2012 começavam a debruçar-se sobre a mensuração e avaliação de desempenho. Por sua vez, Jiang (2019) e Xie (2019) chegaram a resultados semelhantes. O primeiro autor indicou, que entre 2015 e 2017, os estudos passaram o foco da Contabilidade de Custos/Gestão para a avaliação de desempenho e recompensa. Por outro lado, Xie (2019) constatou que 54% da sua amostra abordava os SCG. Contudo, dentro deste tema, destacou os seguintes subtemas: mensuração e avaliação de desempenho; recompensa e incentivos; desenvolvimento e integração de sistemas de Contabilidade e Controlo de Gestão. Por último, Rashid et al. (2020) analisaram os estudos sobre Contabilidade de Gestão Estratégica, publicados no período de 2008 a 2019. Estes autores indicaram que a investigação nesta área estava a diminuir significativamente.

Comparando os resultados da presente dissertação com os da literatura, observa-se que estes são semelhantes em alguns aspetos e diferem noutros. É preciso notar que a presente dissertação tem como foco as IES e a literatura mencionada aborda a Contabilidade e Controlo de Gestão em termos genéricos. Os resultados da primeira questão de investigação permitem concluir que a investigação nesta área está a interessar-se por temas relacionados com as perceções, atitudes, características e motivação dos *stakeholders* face aos SCG, sistemas de avaliação de desempenho e ferramentas de Gestão Estratégica e para as reformas da NGP e mudanças nas IES (por via de SCG ou sistemas de avaliação de desempenho). Estes temas, para além de serem os temas mais abordados ao longo da amostra, são também os que predominam nos artigos publicados entre 2016 e 2020. Ou seja, com base nestes resultados, apraz-nos dizer que a investigação nesta área tende a debruçar-se para temas relacionados com os SCG e sistemas de avaliação de desempenho, o que por sua vez, significa que os resultados da presente dissertação são coerentes com os da literatura referida. Por outro lado, diferem dos resultados do estudo de Rashid et al. (2020) que indicam que a investigação sobre Contabilidade de Gestão Estratégica está a diminuir. Os nossos resultados indicam-nos que dos 6 artigos publicados sobre este tema, 1 foi publicado em 2019 e 3 em 2020, o que por consequência, não nos permite retirar a mesma conclusão.

No que concerne aos resultados da segunda questão de investigação, retiram-se as seguintes conclusões. Os SCG e os sistemas de avaliação de desempenho são vistos com uma opção viável e de sucesso para as IES desenvolverem e implementarem.

Contudo, nem todos os atores académicos percebem estas mudanças da mesma forma, o que por sua vez, faz com que muitas vezes exista uma implementação parcial destes sistemas (Kallio et al., 2020; Boitier e Rivière, 2016; Martin-Sardesai, 2016; Ayemang e Broadbent, 2015). Este ponto vai ao encontro dos resultados da categoria sobre os *stakeholders*. As crenças estratégicas e a autonomia estrutural estão relacionadas com a ênfase que os gestores de topo e os reitores colocam nos SCG (Heinicke e Guenther, 2020). As características demográficas dos *stakeholders* têm influência na importância que estes dão às medidas de desempenho financeiro e não financeiro, incluindo aos SCG (Bobe e Kober, 2020). Os atores académicos, justificados por estes vários aspetos, têm diferentes perceções e atitudes face aos SCG e sistemas de avaliação de desempenho, o que por conseguinte, faz com que haja alguma resistência à utilização deste tipo de sistemas (Pilonato e Monfardini, 2020; Dobija et al., 2019; Bollecker, 2016). Por outro lado e de forma contraditória, quando existe uma implementação destes sistemas, não se considera que a motivação seja afetada, visto que existe a perceção de que nenhum ou muito pouco controlo é de facto exercido (Sutton e Brown, 2016).

Nos estudos sobre Contabilidade de Gestão Estratégica destaca-se o conceito de mentalidade, que deriva da Teoria da Prática de Bourdieu. Através destes estudos, conclui-se que a mentalidade (de cada indivíduo) determina a forma como a contabilidade é percebida por estes, o que por sua vez, tem influência na forma como a tratam (Hutaibat et al., 2011; Hutaibat, 2019). Por fim, não é possível indicar se a Contabilidade de Gestão Estratégica aumenta o desempenho das IES, visto que o conhecimento nesta área é ainda limitado (Marlina e Tjahjadi, 2020). Através dos artigos sobre Controlo de Gestão/Ferramentas de Controlo de Gestão, conclui-se que as questões culturais têm impacto nas práticas de Controlo de Gestão nos países menos desenvolvidos, como é o caso da Indonésia (Tsamenyi, 2008). Por sua vez, os estudos sobre Gestão da Qualidade, revelam uma falta de aceitação por parte das universidades de uma avaliação externa, devido a várias barreiras culturais e sociotécnicas (Villa et al., 2018) e também por não resultarem em grandes mudanças nestas instituições (Van Kemenade et al., 2008). Relativamente ao orçamento, através dos estudos englobados nesta categoria, é possível concluir que apesar da implementação deste tipo de sistemas ser vista como crucial para uma universidade que esteja a proceder a uma mudança em

termos de Controlo de Gestão (Ozdil e Hoque, 2017), vários fatores condicionam a implementação deste tipo de sistemas (Kenno e Sainty, 2017). No que concerne aos estudos sobre sustentabilidade, responsabilidade social e gestão do ambiente, os autores indicaram que os vários atores consideram as informações sobre custos ambientais úteis (Sulaiman e Rahman, 2013), contudo, os esforços para melhorar o desempenho ambiental, nomeadamente, do ponto de vista contabilístico, são ainda escassos (Chang, 2013). Por último, os estudos sobre Contabilidade de Custos/Gestão, permitem concluir que as IES, apesar de serem resistentes a este tipo de mudanças, acabam muitas vezes por implementar uma Contabilidade de Custos/Gestão, devido às pressões externas (isomórficas), nomeadamente, emanadas pelo governo. Isto faz com que, por vezes, exista uma distorção entre os objetivos teóricos e reais para esta implementação, dado que estas instituições tendem a valorizar a Contabilidade de Custos para fins de prestação de contas ao *stakeholders*. (Brusca et al., 2019).

Em suma, os resultados dos estudos sugerem que embora os vários instrumentos de Contabilidade e Controlo de Gestão sejam vistos como uma opção viável e favorável para as IES adotarem, várias questões como as crenças estratégicas, autonomia estrutural, características demográficas, entre outras, fazem com os vários *stakeholders* destas instituições tenham diferentes perceções/attitudes face a estes instrumentos, o que, por conseguinte, conduz muitas vezes a uma implementação parcial. Pese embora este facto, acabam na maioria das vezes por implementar estes instrumentos devido a pressões externas.

No que concerne à terceira questão de investigação, conclui-se que 15 artigos abordam teorias e no total foram referidas 13 teorias distintas nos seus estudos. A teoria que surge mais vezes é a Teoria Institucional e respetivas vertentes. Os resultados desta dissertação permitem ainda indicar, que grande parte das teorias mencionadas são teorias sociológicas e psicológicas. Neste ponto, a literatura destaca algumas teorias relevantes nos estudos sobre Contabilidade e Controlo de Gestão. É o caso de Scapens (2012) que aborda a Teoria Institucional (e respetivas vertentes) e de Gong e Tse (2009) que destacaram a Teoria Contingencial, a Teoria da Agência, as teorias sociológicas e as teorias psicológicas. Os nossos resultados vão em parte ao encontro da literatura. Relativamente à Teoria Institucional, às teorias sociológicas e às teorias psicológicas, os nossos resultados são congruentes com a literatura. Por outro lado, apenas um artigo da

amostra aborda a Teoria Contingencial e nenhum artigo refere a Teoria da Agência. Por fim e no que respeita às teorias referidas nos estudos da amostra, os resultados da presente dissertação demonstram que apenas 30% dos artigos (15 artigos) utilizam teorias, em contraste com o que é mencionado no estudo de Rashid et al. (2020), em que os autores constataram que 75% dos artigos tiveram por base teorias.

Com esta RSL, pretende-se, dar um contributo teórico para a investigação em Contabilidade e Controlo de Gestão nas Instituições de Ensino Superior e preencher a lacuna que existe na literatura sobre este tema em específico. Pretende-se, também, enfatizar a importância que tanto os instrumentos de Contabilidade de Gestão como os instrumentos de Controlo de Gestão têm na prossecução dos objetivos e gestão destas instituições, cuja missão é fulcral para a construção e desenvolvimento das sociedades. Relativamente aos contributos práticos, esta dissertação pode ser útil para vários *stakeholders* destas instituições, nomeadamente, para os gestores. Através da síntese dos vários estudos nesta área, é possível verificar as tendências atuais das IES no que respeita à Contabilidade e Controlo de Gestão, e aplicar nas suas instituições.

As maiores limitações desta dissertação foram sentidas ao nível do enquadramento teórico, dado que os estudos sobre Contabilidade e Controlo de Gestão aplicados ao contexto de ensino superior são limitados, o que nos levou a apreciar conteúdos mais genéricos, ou seja, estudos sobre Contabilidade e Controlo de Gestão que não estivessem aplicados a um contexto específico. Outra limitação deste estudo foi a eliminação *a priori* de várias publicações como livros, atas de conferência e a denominada literatura cinzenta, o que fez com que a amostra reduzisse significativamente.

Por fim, visto que vivemos na era do “conhecimento” e que as IES utilizam como *input* e *output* o “Conhecimento”, sugere-se que uma futura investigação nesta área se foque na relação existente entre a Contabilidade e Controlo de Gestão e a Gestão do “Conhecimento” e Capital Intelectual deste tipo de instituições. Ainda, tendo em conta a crescente importância dada à sustentabilidade das organizações (nível económico, social e ambiental), seria pertinente que uma futura investigação nesta área se voltasse para este tema e dentro deste, para questões relacionadas com a componente social e ambiental das IES. Outra sugestão é a utilização de mais bases de dados, visto que pode ser importante para a obtenção de uma amostra maior que permita retirar conclusões

mais robustas. Para finalizar, a última sugestão para uma investigação futura nesta área, é que sejam realizados estudos em universidades dos Estados Unidos da América, dado que na nossa amostra apenas um estudo foi realizado num dos Estados.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Abba, M., Yahaya, L., & Suleiman, N. (2018). Explored and critique of contingency theory for management accounting research. *Journal of Accounting and Financial Management*, 4(5), 40-50.
- Agasisti, T., Arnaboldi, M., & Azzone, G. (2008). Strategic management accounting in universities: The italian experience. *Higher Education*, 55(1), 1-15.
- Agyemang, G., & Broadbent, J. (2015). Management control systems and research management in universities: An empirical and conceptual exploration. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 28(7), 1018-1046.
- Ahrens, T., & Khalifa, R. (2015). The impact of regulation on management control: Compliance as a strategic response to institutional logics of university accreditation. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 12(2), 106-126.
- Alharbi, I. B., Jamil, R., Mahmood, N. H. N., & Shaharoun, A. M. (2019). Exploring the relationships between organizational culture, management control system and organizational innovation. *Global Business Review*, 1-14.
- Arroyo, P. (2017). A new taxonomy for examining the multi-role of campus sustainability assessments in organizational change. *Journal of Cleaner Production*, 140(3), 1763-1774.
- El Filali, Y. B., & Hassainate, M. S. (2018). The contribution of management control to the improvement of university performance. *Journal of North African Research in Business*, 18, 1-11.
- Bobe, B. J., & Kober, R. (2020). University dean personal characteristics and use of management control systems and performance measures. *Studies in Higher Education*, 45(2), 235-257.
- Boitier, M., & Rivière, A. (2016). Management control systems, vectors of a managerial logic: Institutional change and conflicts of logics at university. *Comptabilite Controle Audit*, 22(3), 47-79.
- Boitier, M., & Rivière, A. (2013). Freedom and responsibility for French universities: From global steering to local management. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 26(4), 616-649.

Bollecker, M. (2016). The adoption of management accounting at university: The presence of internal cleavages in a contradictory institutional demands context. *Comptabilite Controle Audit*, 22(2), 109-138.

Briner, R. B., Mary, Q., & Denyer, D. (2012). Systematic review and evidence synthesis as a practice and scholarship tool. In *Oxford Handbook of Evidence-Based Management: Companies, Classrooms and Research* (pp. 112-129). Oxford University Press.

Broadbent, J. (2010). The UK research assessment exercise: Performance measurement and resource allocation. *Australian Accounting Review*, 20(1), 14-23.

Brusca, I., Labrador, M., & Condor, V. (2019). Management accounting innovations in universities: A tool for decision making or for negotiation? *Public Performance and Management Review*, 42(5), 1138-1163.

Chang, H. C. (2013). Environmental management accounting in the Taiwanese higher education sector: Issues and opportunities. *International Journal of Sustainability in Higher Education*, 14(2), 133-145.

Chung, T. K. J., Harrison, G. L., & Reeve, R. C. (2009). Interdependencies in organization design: A test in universities. *Journal of Management Accounting Research*, 21(1), 55-73.

David, F., Abreu, R., Carreira, F., & Gonçalves, S. (2010). Performance indicators and corporate social responsibility: Evidence from Portuguese higher education institutions. *International Journal of Banking, Accounting and Finance*, 2(3), 251-274.

Sánchez, R., Cornejo, V. R., Valderrama, T. G., & Ortiz, J. S. (2019). Design of the activities map with the ABC cost model for the university departments. *Cuadernos de Gestion*, 19(2), 159-184.

Dobija, D., Górska, A. M., Grossi, G., & Strzelczyk, W. (2019). Rational and symbolic uses of performance measurement: Experiences from Polish universities. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 32(3), 750-781.

Gong, M., & Tse, M. (2009). Pick, mix or match? A discussion of theories for management accounting research. *Journal of Accounting Business and Management*, 16(2), 54-66.

Guenther, T. W., & Schmidt, U. (2014.). Adoption and use of management controls in higher education institutions. *Incentives and Performance*, 361-378.

- Habersam, M., Piber, M., & Skoog, M. (2013). Knowledge balance sheets in Austrian universities: The implementation, use, and re-shaping of measurement and management practices. *Critical Perspectives on Accounting*, 24(4–5), 319-337.
- Hardan, A. S., & Shatnawi, T. M. (2013). Impact of applying the ABC on improving the financial performance in Telecom companies. *International Journal of Business and Management*, 8(12), 48-61.
- Heinicke, X., & Guenther, T. W. (2020). The role of management controls in the higher education sector: An investigation of different perceptions. *European Accounting Review*, 29(3), 581-630.
- Hiebl, M. R. W. (2014). Upper echelons theory in management accounting and control research. *Journal of Management Control*, 24(3), 223-240.
- Huerta-Riveros, P. C., Gaete-Feres, H. G., & Pedraja-Rejas, L. M. (2020). Strategic management, information system and quality the case of a Chilean public university. *Informacion Tecnologica*, 31(2), 253-265.
- Hutaibat, K. (2019). Accounting for strategic management, strategising and power structures in the Jordanian higher education sector. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 15(3), 430-452.
- Hutaibat, K., & Alhatabat, Z. (2019). Management accounting practices' adoption in UK universities. *Journal of Further and Higher Education*, 15(3), 1-15.
- Hutaibat, K., Von Alberti-Alhtaybat, L., & Al-Htaybat, K. (2011). Strategic management accounting and the strategising mindset in an English higher education institutional context. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 7(4), 358-390.
- Jacomossi, F. A., & Silva, M. Z. (2016). Influence of environmental uncertainty in the use of management control system in a higher education institution. *Revista de Gestão*, 23(1), 75-85.
- Jiang, D. (2019). Management accounting literature review based on the development of management accounting research in 2015-2017. *Modern Economy*, 10(12), 2315-2334.
- Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1987). The rise and fall of management accounting. *IEEE Engineering Management Review*, 15(3), 36-44.
- Jones, L. R., Thompson, F., & Zumeta, W. (1986). Reform of budget control in higher education. *Economics of Education Review*, 5(2), 147-158.

Jovanović, T., & Dragija, M. (2018). Application of the accounting information at higher education institutions in Slovenia and Croatia: Preparation of public policy framework. *International Journal of Public Sector Performance Management*, 4(4), 452-466.

Kallio, T. J., Kallio, K. M., & Blomberg, A. (2020). From professional bureaucracy to competitive bureaucracy: Redefining universities' organization principles, performance measurement criteria, and reason for being. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 17(1), 82-108.

Kenno, S. A., & Sainty, B. (2017). Revising the budgeting model: Challenges of implementation at a university. *Journal of Applied Accounting Research*, 18(4), 496-510.

Khan, K. S., Kunz, R., Kleijnen, J., & Antes, G. (2003). Five steps to conducting a systematic review. *Journal of the Royal Society of Medicine*, 96(3), 118-121.

Kont, K. R., & Jantson, S. (2011). Activity-based costing (ABC) and time-driven activity-based costing (TDABC): Applicable methods for university libraries?. *Evidence Based Library and Information Practice*, 6(4), 107-119.

Krishnan, A. (2007). An application of Activity Based Costing in higher learning institution: A local case study. *Contemporary Management Research*, 2(2), 75-90.

Küpper, H. U. (2013). A specific accounting approach for public universities. *Journal of Business Economics*, 83(7), 805-829.

Laitinen, E. K. (2003). Future-based management accounting: A new approach with survey evidence. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(3), 293-323.

Liberati, A., Altman, D. G., Tetzlaff, J., Mulrow, C., Gøtzsche, P. C., Ioannidis, J. P. A., Clarke, M., Devereaux, P. J., Kleijnen, J., & Moher, D. (2009). The PRISMA statement for reporting systematic reviews and meta-analyses of studies that evaluate health care interventions: Explanation and elaboration. *PLoS Medicine*, 6(7), 1-28.

Marlina, E., Ardi, H. A., Samsiah, S., Ritonga, K., & Tanjung, A. R. (2020). Strategic costing models as strategic management accountin techniques at private universities in Riau, Indonesia. *International Journal of Financial Research*, 11(1), 274-283.

Marlina, E., & Tjahjadi, B. (2020). Strategic management accounting and university performance: A critical review. *Academy of Strategic Management Journal*, 19(2), 1-5.

Martin-Sardesai, A. (2016). Institutional entrepreneurship and management control systems. *Pacific Accounting Review*, 28(4), 458-470.

Martin-Sardesai, A., Guthrie, J., Tooley, S., & Chaplin, S. (2019). History of research performance measurement systems in the Australian higher education sector. *Accounting History*, 24(1), 40-61.

Minelli, E., Rebora, G., & Turri, M. (2015). Quest for accountability: exploring the evaluation process of universities. *Quality in Higher Education*, 21(2), 103-131.

Modell, S. (2006). Institutional and negotiated order perspectives on cost allocations: The case of the Swedish university sector. *European Accounting Review*, 15(2), 219-251.

Omalaja, M. A., Eruola, O. A., & College, I. (2011). Strategic management theory: Concepts, analysis and critiques in relation to corporate competitive advantage from the resource - based philosophy. *Economic Analysis*, 44(1-2), 59-77.

Ozdil, E., & Hoque, Z. (2017). Budgetary change at a university: A narrative inquiry. *British Accounting Review*, 49(3), 316-328.

Palowski, H. T. (2011). Misinterpretation of the strategic significance of cost driver analysis: Evidence from management accounting theory and practice. *Economy of Region*, 2, 131-136.

Peters, M. A. (2013). Managerialism and the neoliberal university: Prospects for new forms of “open management” in higher education. *Contemporary Readings in Law and Social Justice*, 5(1), 11-26.

Petrides, L. A., McClelland, S. I., & Nodine, T. R. (2004). Costs and benefits of the workaround: Inventive solution or costly alternative. *International Journal of Educational Management*, 18(2), 100-108.

Pilonato, S., & Monfardini, P. (2020). Performance measurement systems in higher education: How levers of control reveal the ambiguities of reforms. *British Accounting Review*, 52(3), 1-17.

Rashid, M. M., Ali, M. M., & Hossain, D. M. (2020). Revisiting the relevance of strategic management accounting research. *PSU Research Review*, 4(2), 129-148.

Rueda, A., Alexis, R., Rincón, R., & María, J. (2014). Contabilidad gerencial y toma de decisiones emergentes en la Universidad Politécnica Territorial Andrés

Eloy Blanco de Barquisimeto, estado Lara: Un análisis fenomenológico. *Visión Gerencial*, 1, 7-26.

Scapens, R. W. (2012). Institutional Theory and Management Accounting Research. *Maandblad Voor Accountancy En Bedrijfseconomie*, 86(10), 401-409.

Shields, M. D. (2018). A perspective on management accounting research. *Journal of Management Accounting Research*, 30(3), 1-11.

Sizer, J. (1981). Performance assessment in institutions of higher education under conditions of financial stringency, contraction and changing needs: A management accounting perspective. *Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 55(2-3), 145-169.

Sorros, J., Karagiorgos, A., & Mpelesis, N. (2017). Adoption of Activity-Based Costing: A survey of the education sector of Greece. *International Advances in Economic Research*, 23(3), 309-320.

Stefan, A. B. (2015). Structures of management control system in public institutions. *Procedia Economics and Finance*, 32(15), 503-508.

Sulaiman, M., & Rahman, N. A. (2013). Does the environment matter?: Empirical evidence from an institution of higher learning in Malaysia. *International Journal of Business and Society*, 14(2), 177-192.

Sutton, N. C., & Brown, D. A. (2016). The illusion of no control: Management control systems facilitating autonomous motivation in university research. *Accounting and Finance*, 56(2), 577-604.

Transfield, D., Denyer, D., & Smart, P. (2003). Towards a methodology for developing evidence – informed management by means of systematic review. *British Journal of Management*, 14, 207-222.

Tsamenyi, M., Noormansyah, I., & Uddin, S. (2008). Management controls in family-owned businesses (FOBs): A case study of an Indonesian family-owned university. *Accounting Forum*, 32(1), 62-74.

Van Kemenade, E., Pupius, M., & Hardjono, T. W. (2008). More value to defining quality. *Quality in Higher Education*, 14(2), 175-185.

Villa, E. M., Pons, R., & Obando, J. (2018). Application of a diagnostic methodology for the change of organizational culture in higher education institutions. *Revista Espacios*, 39(30), 1-9.

Visser, M. (2016). Management control, accountability, and learning in public sector organizations: A critical analysis. *Studies in Public and Non-Profit Governance*, 5, 75-93.

Wigmore-Álvarez, A., & Ruiz-Lozano, M. (2014). The United Nations Global Compact progress reports as management control instruments for social responsibility at Spanish universities. *The Author(s)*, 4(2), 1-12.

Xie, J. (2019). Review of chinese and foreign management accounting research based on management accounting research topics and research methods. *Open Journal of Social Sciences*, 07(12), 107-119.

Yakhou, M., & Ulshafer, K. (2012). Adapting the balanced scorecard and activity-based costing to higher education institutions. *International Journal of Management in Education*, 6(3), 258-272.

APÊNDICES

Apêndice 1 - Temas dos artigos que compõem a amostra

Autores	Temas
Ozdil e Hoque (2017)	Os autores abordaram a implementação de um novo modelo de orçamento numa universidade australiana.
Pilonato e Monfardini (2020)	Os autores focaram-se na introdução de um novo sistema de avaliação de desempenho em duas universidades italianas e nas percepções dos principais atores relativamente à introdução destes sistemas.
Arroyo (2017)	O artigo focou-se nos processos micro/internos de duas universidades no Canadá e procurou examinar as múltiplas funções das avaliações de sustentabilidade na mudança organizacional.
Jovanović e Dragija (2018)	Os autores analisaram os sistemas de reporte financeiro em IES, relativamente à Contabilidade de Gestão e à estrutura de políticas públicas na Eslovénia e Croácia.
Agasisti et al. (2008)	Os autores analisaram o desenvolvimento da Contabilidade de Gestão Estratégica em quatro universidades italianas, que estão inseridas num contexto similar de mudança.
Boitier e Rivière (2013)	O artigo tinha como objetivo compreender como é que os SCG contribuem para a construção de sistemas de gestão de desempenho no setor de ensino superior francês.
Hutaibat et al. (2011)	Os autores examinaram o conceito de Contabilidade Estratégica numa universidade inglesa, que sofreu um processo de mudança e implementação de novas práticas de Gestão Estratégica e Contabilidade de Gestão.
Dobija et al. (2019)	Os autores pretenderam facilitar uma compreensão mais profunda do uso e utilizadores da avaliação de desempenho no contexto universitário, e ainda, examinar a percepção dos vários atores de quatro universidades na Polónia
Kenno e Sainty (2017)	Os autores fizeram uma revisão dos principais desafios de implementar um novo modelo de orçamento baseado nas atividades numa universidade no Canadá.
Hutaibat (2019)	O autor apresentou os resultados de um estudo de campo, no setor de ensino superior na Jordânia, com base na Teoria da Prática de Bourdieu.

Martin-Sardesai (2016)	A autora explorou de que forma os SCG complementam o empreendedorismo institucional, através do estudo de uma universidade pública australiana.
Kallio et al. (2020)	Os autores tinham como objetivo compreender como é que as reformas do setor público, afetaram a organização das IES na Finlândia, os critérios de avaliação de desempenho, e em última instância, a sua razão de ser.
David et al. (2010)	Os autores propuseram indicadores de desempenho, através do estudo de uma IES portuguesa, como uma fonte de informação indispensável para o processo de tomada de decisão.
Kont e Jantson (2011)	Os autores focaram-se no ABC e TDABC, de modo a determinar qual dos dois seria mais adequado para a aplicação em bibliotecas universitárias.
Marlina et al. (2020)	Os principais objetivos deste estudo consistiram em avaliar os potenciais benefícios de integrar o custeio estratégico e propor uma abordagem para o colocar em prática.
Sulaiman e Rahman (2013)	Os autores realizaram um estudo numa universidade na Malásia, onde examinaram até que ponto a comunidade universitária estava ciente das questões ambientais e da Contabilidade de Gestão Ambiental, e ainda, da consciência da necessidade de informação sobre custos ambientais.
Peters (2013)	O autor analisou os principais elementos subjacentes ao desenvolvimento da NGP e focou-se em propostas de novas formas para uma "gestão aberta" no ensino superior.
Alharbi et al. (2019)	Os autores examinaram os efeitos diretos e indiretos da Cultura Organizacional (CO) na Inovação Organizacional (IO), tendo um SCG como fator mediador. Foram tidos em conta os efeitos da CO na IO, os efeitos da CO nos SCG e os efeitos dos SCG na IO.
Martin-Sardesai et al. (2019)	Os autores estudaram a história da investigação em Contabilidade nas IES australianas, nomeadamente, os sistemas de avaliação de desempenho desenvolvidos, em linha com as reformas da NGP.
Sutton e Brown (2016)	Através de um estudo de caso exploratório, os autores tinham o objetivo de perceber como é que a motivação autónoma dos atores académicos de duas universidades australianas era afetada pelas pressões externas.
Chang (2013)	Tendo como objeto de estudo três universidades em Taiwan, este artigo abordou a gestão dos principais custos ambientais numa universidade, através de uma

	perspetiva contabilística.
Chung et al. (2009)	Este estudo replicou e estendeu o modelo de interdependências da organização de Abernethy e Lillis (2001), desenhado para as universidades australianas. O modelo propôs relações interdependentes entre a estratégia, estrutura e sistemas de avaliação de desempenho, que por sua vez, condicionam a eficiência e a eficácia.
Bollecker (2016)	O autor analisou como é que a adoção da Contabilidade de Gestão nas universidades francesas é influenciada pelos grupos de <i>stakeholders</i> .
Modell (2006)	O autor estendeu a literatura sobre a alocação de custos, combinando uma perspetiva institucional com linhas da literatura sobre “Ordem Negociada”, tendo por base os desenvolvimentos recentes no setor universitário sueco.
Broadbent (2010)	Este artigo forneceu uma visão geral do <i>Research Assessment Exercise</i> (RAE), e ainda, foram destacados alguns pontos fortes e fracos desta abordagem, particularmente como uma ferramenta de Controlo de Gestão.
Küpper (2013)	O autor tinha como objetivo mostrar como é que o conceito de um <i>balanced scorecard</i> pode ser aplicado às universidades públicas e quais os instrumentos de Contabilidade que podem ser integrados nele.
Brusca et al. (2019)	Os autores estudaram a difusão da Contabilidade de Custos em universidades espanholas, de modo a analisar os seus indutores, desafios e sucesso.
Hutaibat e Alhatabatb (2019)	Os autores exploraram a extensão e determinantes da adoção de práticas de Contabilidade de Gestão nas universidades no Reino Unido.
Agyemang e Broadbent (2015)	Os autores examinaram os SCG desenvolvidos pelas universidades no Reino Unido, nomeadamente, como os desenvolveram em resposta às imposições externas.
Tsamenyi et al. (2008)	Tendo como objeto de estudo uma universidade familiar na Indonésia, os autores tentaram perceber como é exercido o Controlo de Gestão neste tipo de universidades.
Visser (2016)	O autor desenvolveu uma estrutura que permite aos profissionais do setor público nos Países Baixos, discutir e refletir sobre os processos de controlo interno e prestação de contas, e possivelmente, até efetuarem mudanças neles.

Palowski (2011)	Este artigo abordou a Contabilidade de Gestão em universidades no Reino Unido, mais concretamente, o desenvolvimento de um sistema ABC.
Van Kemenade et al. (2008)	Os autores tinham como objetivo criar uma nova definição de qualidade, que pudesse ir ao encontro das questões recentes da qualidade no ensino superior.
Minelli et al. (2015)	Os autores exploraram o impacto organizacional de mecanismos de avaliação e controlo nas IES, através da análise de três estudos de caso (Inglaterra e Itália).
Marlina e Tjahjadi (2020)	Neste artigo foi feita uma revisão crítica e síntese da investigação em Contabilidade de Gestão Estratégica nas universidades. Para assim, sintetizar o estado do conhecimento nesta área, explicar limites e sugerir melhorias que podem ser aplicadas em futuros estudos.
Ahrens e Khalifa (2015)	Este artigo visou contribuir para a compreensão do impacto da regulação nas práticas de Controlo de Gestão em três universidades nos Emirados Árabes Unidos.
Heinicke e Guenther (2020)	Os autores pretenderam, em primeiro lugar, analisar o papel mediador dos SCG nas IES, e em segundo lugar, investigar as perceções dos reitores académicos e gestores de topo de três universidades alemãs sobre o papel destes sistemas.
Wigmore-Álvarez e Ruiz-Lozano (2014)	Neste artigo foram identificadas as universidades espanholas que aderiram ao <i>Global Compact</i> .
Bobe e Kober (2020)	Os autores investigaram como é que as características pessoais dos reitores de 39 universidades australianas (idade, género, formação educacional e estabilidade) estão associadas ao uso nas universidades de SCG, medidas de desempenho financeiro e medidas de desempenho não financeiro.
Jones et al. (1986)	Neste artigo, os autores abordaram o controlo orçamental que existe nas IES, considerando-o desnecessário. Isto porque o governo pode financiar com base em subsídios por unidade, e consequentemente, avaliar os efeitos de tais subsídios no comportamento institucional.
Sizer (1981)	Este artigo abordou a avaliação de desempenho nas IES, sob condições de rigidez financeira, redução e mudança das necessidades.
Huerta-Riveros et al. (2020)	Os autores fizeram uma revisão concetual da Gestão Estratégica, sistema de gestão de informação e qualidade, e ainda, foi descrito o <i>design</i> e implementação de um sistema de informação de Gestão Estratégica levado a cabo por uma

	universidade pública no Chile.
Villa et al. (2018)	Neste estudo foi desenvolvida uma metodologia para diagnosticar as condições culturais predominantes na organização e determinar o tipo de mudança necessário aplicar.
Jacomossi e Silva (2016)	Os autores investigaram de que forma a percepção dos gestores sobre a incerteza ambiental tem influência no uso de SCG no contexto universitário brasileiro.
Boitier e Rivière (2016)	Os autores estudaram como é que os SCG podem ser vetores de uma nova lógica de gestão, num contexto organizacional onde pré-existem lógicas institucionais fortes.
Sánchez et al. (2019)	Este estudo propôs um modelo de gestão para o cálculo dos custos dos departamentos de uma universidade pública espanhola, tendo por base o ABC.
Rueda et al. (2014)	Este artigo tinha como objetivo analisar o processo de tomada de decisão emergente numa universidade na Venezuela.
Habersam et al. (2013)	Os autores tinham como objetivo contribuir para a compreensão de como um processo de relato não financeiro, maioritariamente, imposto pelo exterior, denominado <i>Knowledge Balance Sheets</i> , é interpretado e usado pelos vários <i>stakeholders</i> do sistema universitário austríaco.
Petrides et al. (2004)	Este artigo abordou a temática do <i>workaround</i> , num contexto de melhoria organizacional, em resposta às dificuldades e desafios na implementação de novos sistemas de informação nas IES.
Laitinen (2003)	Este artigo apresentou uma nova abordagem baseada no futuro para a Contabilidade de Gestão. O principal argumento por de trás desta abordagem é de que as abordagens anteriores já não são aplicáveis ao novo mundo académico e empresarial.

Apêndice 2 - Resultados dos artigos que compõem a amostra

Autores	Resultados
Ozdil e Hoque (2017)	Os resultados deste estudo revelam que a alteração de modelo de orçamento numa universidade australiana, foi um elemento essencial para a mudança que a instituição estava a levar a cabo.
Pilonato e Monfardini (2020)	Os resultados deste estudo mostram que os <i>teaching managers</i> e os diretores de curso de duas universidades italianas têm diferentes perceções dos sistemas de avaliação de desempenho.
Arroyo (2017)	Os resultados sugerem que a sustentabilidade tem ganho relevo nas duas universidades estudadas (Canadá) e que tem surgido da interação de vários grupos. Contudo, foi sentido algum grau de apropriação por parte da administração.
Jovanović e Dragija (2018)	Os resultados mostram que a existência de sistemas de reporte é particularmente útil para o processo de tomada de decisões. E ainda, que a função contabilística nas IES é subvalorizada, isto porque normalmente é utilizada para meros fins de reporte para a administração.
Agasisti et al. (2008)	Os resultados de um estudo em quatro universidades italianas (designadas A, B, C e D) permitiram identificar que as universidades A e B são menos sensíveis às pressões externas. Por sua vez, na universidade C, o processo de tomada de decisão é baseado em informações históricas (não é suficiente). E por fim, a universidade D demonstra uma clara orientação para desenhar o seu sistema de Contabilidade de Gestão Estratégica de modo a ter uma aceitação do exterior.
Boitier e Rivière (2013)	Os resultados deste estudo revelam que o contexto social tem uma influência determinante nas universidades francesas, o que por conseguinte, coloca em causa a autonomia destas instituições. As complexas interações entre os SCG e os sistemas de avaliação de desempenho levam a resultados ainda incertos.
Hutaibat et al. (2011)	Os principais resultados deste estudo dizem respeito ao conceito de mentalidade estratégica (pode ser burocrática ou empreendedora). A mentalidade determina a forma como a Contabilidade Estratégica é tratada e as perceções dos membros institucionais são moldadas. Tudo isto é reflexo da Teoria da Prática de Bourdieu.
Dobija et al. (2019)	Os resultados indicam que o uso da avaliação de desempenho depende de fatores exógenos (pressões isomórficas) e de fatores endógenos.
Kenno e Sainty (2017)	Os resultados deste estudo revelam que apesar das tentativas, várias questões dificultaram a implementação de um modelo de orçamento numa universidade no Canadá.
Hutaibat (2019)	Os resultados deste estudo mostram que a mentalidade determina como a Contabilidade é percebida pelos vários atores, e consequentemente, como é tratada (tendo por base a Teoria da Prática de Bourdieu).
Martin-Sardesai (2016)	Os resultados indicam que o empreendedorismo institucional e os SCG são um complemento, e que estes sistemas podem ser uma abordagem viável para as universidades adotarem e gerirem com sucesso.

Kallio et al. (2020)	Os resultados deste estudo sugerem que as reformas nas IES conduziram a uma série de alterações, o que por sua vez, desafia a razão de ser destas instituições. Devido às reformas, as universidades afastaram-se do tipo ideal de burocracia profissional e começaram a assemelhar-se ao novo tipo ideal e emergente de burocracia competitiva.
David et al. (2010)	Os resultados deste estudo mostram que os indicadores de desempenho estão relacionados com a responsabilidade social e destacam os benefícios estratégicos, como a eficiência, eficácia e economia da NGP, que cada IES deveria adotar. De acordo com os resultados deste estudo, os indicadores de desempenho são um recurso indispensável para o processo de tomada de decisão.
Kont e Jantson (2011)	Os resultados apontam que ambos os métodos podem ser aplicados nas bibliotecas universitárias, contudo, o TDABC pode ser testado e implementado por departamentos separados, e ainda, contribuir para prestar serviços bibliotecários a preços mais baixos.
Marlina et al. (2020)	Os resultados indicam que o modelo de custeio estratégico contribui para a melhoria do desempenho das universidades.
Sulaiman e Rahman (2013)	Os resultados dos questionários feitos ao <i>staff</i> de uma universidade na Malásia, revelam que estes consideram as informações relativas aos custos ambientais úteis para gerir o impacto das suas atividades no meio ambiente.
Peters (2013)	Os resultados deste estudo sugerem que é o momento de experimentar e instituir novos modelos nas IES para uma "gestão aberta" no ensino superior.
Alharbi et al. (2019)	Os resultados deste estudo mostram que a Cultura Organizacional (CO) tem um efeito direto, positivo e significativo sobre a Inovação Organizacional (IO), e que a CO tem também um efeito positivo e significativo no SCG. E por fim, que o SCG tem um efeito positivo e significativo sobre a IO. O SCG atua como um fator mediador significativo entre a CO e a IO. Assim, a CO tem impacto na IO, mas aumenta quando o SCG é utilizado.
Martin-Sardesai et al. (2019)	Os resultados deste estudo são consistentes com os de outros sobre a mesma temática, que constata que as várias mudanças políticas têm um impacto negativo nos vários atores académicos, incluindo o aumento na carga de trabalho e níveis de <i>stress</i> .
Sutton e Brown (2016)	Os resultados deste estudo mostram que, em conjunto, o <i>design</i> e a operação do SCG, pareceu preservar e possivelmente até aumentar a motivação autónoma dos atores académicos nas duas universidades australianas.
Chang (2013)	Os resultados indicam que os conhecimentos sobre a Contabilidade de Gestão Ambiental são escassos nas 3 universidades objeto de estudo (Taiwan).
Chung et al. (2009)	Os resultados deste estudo referem que a componente do desempenho de gestão académica do sistema de avaliação do desempenho está positivamente associado à eficácia e eficiência.
Bollecker (2016)	Os resultados revelam falhas que são explicadas por disparidades na alocação e disponibilidade de recursos, estratégias de realocação, razões ligadas à história da instituição e à situação do pessoal administrativo nas universidades francesas.
Modell (2006)	Os resultados deste estudo indicam que a alocação de custos no setor universitário sueco é caracterizado pela presença de estabilidade, apesar do aumento de pressões para mudar, normalmente emanadas por atores externos.

Broadbent (2010)	Os resultados sugerem que o RAE é um poderoso mecanismo de Controlo de Gestão, isto porque alinha os sistemas de recompensa das IES com os sistemas de recompensa dos indivíduos académicos. Bons desempenhos individuais agregam-se a um bom resultado de RAE e recompensam as universidades, que por sua vez, recompensam aqueles que têm um bom desempenho.
Küpper (2013)	Os resultados deste estudo revelam que, em geral, há alguma resistência à introdução e uso de sistemas de Contabilidade de Gestão como o <i>balanced scorecard</i> . Segundo os resultados do estudo, é preciso convencer os tomadores de decisão das IES de que tais instrumentos são úteis, ao mesmo tempo em que se esclarecem as suas limitações. Pois apesar da sua utilidade, tais instrumentos não são capazes de medir todos os aspetos de todos os processos que ocorrem nas áreas de investigação e ensino.
Brusca et al. (2019)	Os resultados mostram que nos últimos anos muitas universidades espanholas têm reunido vários esforços para implementar uma Contabilidade de Custos, principalmente devido às exigências do governo central. Contudo, as universidades valorizam a utilidade da Contabilidade de Custos para fins de prestação de contas.
Hutaibat e Alhatabath (2019)	Os resultados deste estudo indicam que a dimensão da universidade é uma determinante importante, com impacto significativo na adoção de práticas de Contabilidade de Gestão.
Agyemang e Broadbent (2015)	Os resultados mostram que os sistemas internos de Controlo de Gestão desenvolvidos pelos próprios académicos ampliam o controlo imposto pelo REF.
Tsamenyi et al. (2008)	Os resultados deste estudo são consistentes com estudos anteriores que identificam a centralização do poder como uma característica fundamental da sociedade javanesa. Ou seja, as questões culturais têm impacto nas práticas de Controlo de Gestão em países menos desenvolvidos como a Indonésia.
Visser (2016)	Os resultados deste estudo indicam que, em geral, a abordagem “empresarial” da NGP não é apropriada para a maioria das atividades do setor público.
Palowski (2011)	Os resultados deste estudo revelam que a iniciativa de custeio aplicada ao setor de ensino superior do Reino Unido, foi baseada em equívocos de vários aspetos-chave da teoria ABC.
Van Kemenade et al. (2008)	Os resultados deste estudo mostram que a existência de muito controlo e pouca melhoria conduz à falta de aceitação dos sistemas de avaliação externa no ensino superior.
Minelli et al. (2015)	Os resultados indicam que nas três universidades estudadas (Inglaterra e Itália), os atores organizacionais atribuem uma ampla gama de significados aos sistemas de avaliação, contudo, estes são definidos com base em suposições e ideias limitadas.
Marlina e Tjahjadi (2020)	Os resultados deste estudo revelam que o conhecimento relativamente à Contabilidade de Gestão Estratégica e o desempenho universitário é ainda limitado.
Ahrens e Khalifa (2015)	Os resultados deste estudo indicam que a conformidade com o Controlo de Gestão regulamentado trata-se de um processo criativo de organizar e traduzir prescrições gerais e aplicar num contexto específico.

Heinicke e Guenther (2020)	Os autores encontraram diferenças significativas entre os gestores de topo e os reitores de três universidades alemãs, relativamente à relação entre a autonomia estrutural e o Controlo de Gestão, e entre, o Controlo de Gestão e o desempenho do ensino e investigação.
Wigmore-Álvarez e Ruiz-Lozano (2014)	Os resultados mostram que é preciso promover a integração de diferentes iniciativas internacionais para orientar a responsabilidade social das IES. Existem deficiências nos seus sistemas de gestão de responsabilidade social, o que por sua vez, impede que estas sejam transparentes.
Bobe e Kober (2020)	Os resultados deste estudo revelam que as características pessoais dos reitores das 39 universidades australianas estão associadas à ênfase que colocam nas medidas de desempenho financeiro e não financeiro, e ainda, na forma como usam os SCG.
Jones et al. (1986)	Os autores defendem que o controlo <i>ex ante</i> é desnecessário, isto porque o governo é capaz de financiar as instituições com base em subsídios por unidade e de avaliar o efeito de tais subsídios. Infelizmente, o uso de controlo <i>ex post</i> no ensino superior é bastante limitado, por via de uma relutância dos funcionários estatais em experimentar alternativas ao controlo <i>ex ante</i> .
Sizer (1981)	Os resultados deste estudo mostram que o maior desafio é criar um ambiente no qual todos os atores envolvidos, se esforcem para alcançar a congruência de metas entre os seus objetivos e ações, e os objetivos e estratégias de longo prazo da instituição. Os indicadores de desempenho desenvolvidos e implementados devem ser consistentes com esses objetivos e estratégias.
Huerta-Riveros et al. (2020)	Os resultados indicam que o sistema de informação de Gestão Estratégica é um sistema que permite obter informação eficaz e oportuna para o processo de tomada de decisão.
Villa et al. (2018)	Os resultados do estudo revelam que a aplicação do sistema de Gestão da Qualidade foi viável, porém, foram sentidas barreiras culturais e sociotécnicas que condicionam o alcance da qualidade desejada.
Jacomossi e Silva (2016)	Os resultados do estudo revelam que a incerteza de resposta associada aos SCG é diminuída com a importância dada às crenças organizacionais.
Boitier e Rivière (2016)	Os resultados deste estudo indicam que os académicos são resistentes à implementação de SCG para a gestão interna da universidade, porém, acabam por adotar parte da lógica de gestão ao aceitar o controlo exercido pelos atores externos.
Sánchez et al. (2019)	Os resultados deste estudo mostram que o ABC permite às IES identificar aquelas atividades que não têm valor e analisar de que forma podem ser eliminadas. Ou em última instância, fomentar que o consumo de recursos seja o menor possível.
Rueda et al. (2014)	Os resultados deste estudo indicam que a tomada de decisões emergentes por via da Contabilidade de Gestão é uma utopia.

Habersam et al. (2013)	Os autores observaram que a implementação do <i>Knowledge Balance Sheet</i> na Áustria causou efeitos diretos e indiretos. Os efeitos diretos influenciam internamente as práticas de Controlo de Gestão, aumentando o uso de práticas de <i>benchmarking</i> e atividades comunicativas entre universidades semelhantes. No entanto, o impacto direto foi moderado. O impacto indireto reflete-se numa instituição mais empresarial, com maior responsabilidade.
Petrides et al. (2004)	Os resultados deste estudo sugerem que o <i>workaround</i> pode ser uma solução para a falta de sistemas de informação eficazes.
Laitinen (2003)	De acordo com os resultados deste estudo, existe uma grande falta de fundamentação teórica no que respeita à Contabilidade de Gestão, nomeadamente, ao introduzir o <i>Balanced Scorecard</i> .

Apêndice 3 - Categorias e respectivos artigos

Categorias	Artigos
Reformas da NGP e mudanças nas IES (por via de SCG ou sistemas de avaliação de desempenho)	Sizer (1981)
	Petrides et al. (2004)
	Chung et al. (2009)
	David et al. (2010)
	Peters (2013)
	Boitier e Rivière (2013)
	Ayemang e Broadbent (2015)
	Martin-Sardesai (2016)
	Boitier e Rivière (2016)
	Visser (2016)
	Martin-Sardesai et al. (2019)
	Alharbi et al. (2019)
	Kallio et al. (2020)
Contabilidade de Custos/Gestão	Laitinen (2003)
	Modell (2006)
	Kont e Jantson (2011)
	Palowski (2011)
	Rueda et al. (2014)
	Sánchez et al. (2019)
	Brusca et al. (2019)
	Hutaibat e Alhatabatb (2019)
Contabilidade de Gestão Estratégica	Agasisti et al. (2008)
	Hutaibat et al (2011)
	Hutaibat (2019)
	Marlina e Tjahjadi (2020)
	Marlina et al. (2020)
	Huerta-Riveros et al. (2020)
Controlo de Gestão/Ferramentas de	Tsamenyi et al. (2008)

Controlo de Gestão	Broadbent (2010)
	Küpper (2013)
	Ahrens e Khalifa (2015)
<i>Stakeholders</i> (perceção, atitudes caraterísticas e motivação face aos SCG, sistemas de avaliação de desempenho e ferramentas de Gestão Estratégica)	Habersam et al. (2013)
	Minelli et al. (2015)
	Jacomossi e Silva (2016)
	Sutton e Brown (2016)
	Bollecker (2016)
	Dobija et al. (2019)
	Pilonato e Monfardini (2020)
	Bobbe e Kober (2020)
	Heinicke e Guenther (2020)
Orçamento	Jones et al. (1986)
	Ozdil e Hoque (2017)
	Kenno e Sainty (2017)
Gestão da Qualidade	Van Kemenade et al. (2008)
	Villa et al. (2018)
Sustentabilidade, Responsabilidade social e Gestão do ambiente	Sulaiman e Rahman (2013)
	Chang (2013)
	Wigmore–Álvarez e Ruiz–Lozano (2014)
	Arroyo (2017)
Divulgação Financeira	Jovanović e Dragija (2018)

Apêndice 4 - Teorias abordadas nos artigos que compõem a amostra

Teorias	Artigos
Teoria Institucional	Ozdil e Hoque (2017)
	Dobija et al. (2019)
	Modell (2006)
	Boitier e Rivière (2013)
	Bollecker (2016)
	Hutaibat e Alhatabatb (2019)
	Minelli et al. (2015)
Teoria do Isomorfismo	Dobija et al. (2019)
	Bollecker (2016)
	Agasisti et al. (2008)
	Brusca et al. (2019)
Teoria da Prática de Bourdieu	Hutaibat et al. (2011)
	Hutaibat (2019)
Teoria Fundamentada	Hutaibat et al. (2011)
	Hutaibat (2019)
Teoria da Escolha Racional	Ozdil e Hoque (2017)
Teoria Auto-referencial	Agasisti et al. (2008)
Teoria da Auto - determinação	Sutton e Brown (2016)
Ordem Negociada (<i>Negotiated Order</i>)	Modell (2006)
Teoria da Contingência	Hutaibat e Alhatabatb (2019)
Teoria dos Indutores de Custos	Palowski (2011)
Teoria do Controlo Organizacional	Minelli et al. (2015)
Teoria do Profissionalismo	Heinicke e Guenther (2020)
Teoria dos Escalões Superiores	Bobe e kober (2020)

Apêndice 5 - Países e continentes onde foram realizados os estudos da amostra

Continente	País	Nº de estudos por país
Europa	Reino Unido	4
	Itália	3
	França	3
	Espanha	3
	Alemanha	2
	Inglaterra	2
	Finlândia	2
	Eslovénia	1
	Croácia	1
	Polónia	1
	Portugal	1
	Países Baixos	1
	Suécia	1
	Áustria	1
Subtotal	13	26
Ásia	Indonésia	2
	Jordânia	1
	Malásia	1
	Árabia Saudita	1
	Taiwan	1
	Emirados Árabes Unidos	1
Subtotal	6	7
América	Canadá	2
	Chile	1
	Equador	1
	Brasil	1
	Venezuela	1
	Califórnia	1
Subtotal	6	7
Oceânia	Austrália	6
Subtotal	1	6
Total	26	46

Apêndice 6 - Revistas onde foram publicados os artigos da amostra

	Revistas	Nº de artigos
1	Accounting, Auditing & Accountability Journal	3
2	The British Accounting Review	2
3	European Accounting Review	2
4	Comptabilité - Contrôle - Audit	2
5	Quality in Higher education	2
6	Qualitative Research in Accounting & Management	2
7	Journal of Accounting & Organizational Change	2
8	Critical Perspectives on Accounting	2
9	Journal of Cleaner Production	1
10	Int. J. Public Sector Performance Management	1
11	Higher Education	1
12	Journal of Applied Accounting Research	1
13	Pacific Accounting Review	1
14	Int. J. Banking, Accounting and Finance	1
15	Evidence Based Library and Information Practice	1
16	International Journal of Financial Research	1
17	International Journal of Business and Society	1
18	Contemporary Readings in Law and Social Justice	1
19	Global Business Review	1
20	Accounting History	1
21	Accounting and Finance	1
22	International Journal of Sustainability in Higher Education	1
23	Journal of Management Accounting Research	1
24	Australian Accounting Review	1
25	Journal of Business Economics	1
26	Public Performance & Management Review	1
27	Journal of Further and Higher Education	1
28	Accounting Forum	1
29	Governance and Performance in Public and Non-Profit Organizations Studies in Public and Non-Profit Governance	1
30	ЭКОНОМИКА РЕГИОНА	1
31	Academy of Strategic Management Journal	1
32	The Author(s)	1
33	Studies in Higher Education	1
34	Economics of Education Review	1
35	Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfseconomie	1
36	Información Tecnológica	1
37	Espacios	1
38	REGE - Revista de Gestão	1
39	Cuadernos de Gestión	1

40	Visión Gerencial	1
41	The International Journal of Educational Management	1
Total		50